

# **DEN ULOVFESTEDE SKATTERETTSLIGE PASSIVITETSLÆRE**



Universitetet i Oslo  
Det juridiske fakultet

Kandidatnummer: 506  
Leveringsfrist: 26.04.2010 kl 1200

Til sammen 17.791 ord

22.04.2010

# Innholdsfortegnelse

|  |                  |
|--|------------------|
| <b><u>1 INNLEDNING</u></b>   | <b><u>3</u></b>  |
| <b><u>2 PRESISERING AV PROBLEMSTILLINGEN</u></b>                                   | <b><u>5</u></b>  |
| <b><u>3 AVGRENKNINGER</u></b>  | <b><u>7</u></b>  |
| <b><u>4 TENKELIGE UTGANGSPUNKTER FOR PASSIVITETSPERIODEN</u></b>                   | <b><u>8</u></b>  |
| <b><u>5 HØYESTERETTS PRAKSIS</u></b>   | <b><u>12</u></b> |
| 5.1 - Rt. 1967 s. 581 – AS Rodeløkken Maskinverksted & Jernstøperi                 | 12               |
| 5.2 - Rt. 1974 s. 558 – Haugsrud   | 13               |
| 5.3 - Rt. 1990 s. 189 – Faktum Forlag AS   | 14               |
| 5.4 - Rt 1992 s. 236 – Breiland  | 15               |
| 5.5 - Rt. 1995 s. 1883 – Slørdahl  | 16               |
| <b><u>6 RETTSGRUNNLAGET FOR DEN ULOVFESTEDE SKATTERETTLIGE PASSIVITETSLÆRE</u></b> | <b><u>19</u></b> |
| 6.1 – Hensynene som lå til grunn for prejudikatsavgjørelsen i Rt. 1967 s. 581      | 19               |
| 6.2 – De alminnelige forvaltningsrettslige prinsipper som rettskilde:              | 21               |
| 6.2.1 – Den rettskildemessige betydningen av de forvaltningsrettslige prinsippene  | 21               |
| 6.2.2. – De enkelte prinsippene  | 23               |
| 6.2.3 – Nærmere om hvordan prinsippene reflekteres i Høyesteretts premisser        | 24               |
| 6.3 – Ligningslovens system  | 28               |

|  |                  |
|--|------------------|
| <b>6.4 – Kort om den alminnelige passivitetsstandard</b>                                       | <b>30</b>        |
| <b>6.5 – Sammenfatning av rettsgrunnlaget</b>  | <b>32</b>        |
| <b>6.6 – Rettslig grunnlag for etterfølgende passivitetsavgjørelser</b>                        | <b>33</b>        |
| <b><u>7 BERGNINGEN AV PASSIVITETSPERIODEN</u></b>  | <b><u>34</u></b> |
| <b>7.1 – Starttidspunktet for passivitetsperioden</b>  | <b>35</b>        |
| 7.1.1 – Alle relevante opplysninger foreligger   | 35               |
| 7.1.2 – Varsel   | 38               |
| 7.1.3 – Berettiget forventning   | 41               |
| 7.1.4 – Sammenfatning  | 42               |
| <b>7.2 – Betydningen av flere passivitetsperioder</b>  | <b>43</b>        |
| <b>7.3 – Passivitetsperiodens lengde</b>   | <b>47</b>        |
| <b><u>8 BETYDNINGEN AV DE ENKELTE ARGUMENTER</u></b>   | <b><u>49</u></b> |
| <b>8.1 – Betydningen av opplysningsplikten</b>   | <b>49</b>        |
| 8.1.1- Om brudd på opplysningsplikten kan være unnskyldelig                                    | 52               |
| 8.1.2 – Om størrelsen på unndratt beløp har betydning for opplysningsplikten                   | 54               |
| 8.1.3 – Betydningen av at det tar tid før opplysningssvikten avdekkes                          | 55               |
| 8.1.4 - Årsakssammenheng   | 55               |
| 8.1.5 – Sammenfatning opplysningsplikten   | 57               |
| <b>8.2 – Betydningen av effektivitet</b>   | <b>57</b>        |
| <b>8.3 – Betydningen av ligningsmyndighetenes arbeidsbyrde</b>                                 | <b>58</b>        |
| <b>8.4 – Betydningen av hensynet til en avgjørelse uten ugrunnet opphold</b>                   | <b>62</b>        |
| <b>8.5 – Betydningen av kravet til orden og hensynsfullhet</b>                                 | <b>64</b>        |
| <b>8.6 – Betydningen av forutberegnelighet og innrettelse</b>                                  | <b>66</b>        |
| 8.6.1 – Om passivitetsperiodens lengde kan få betydning for skattyters berettigede forventning | 69               |

|   |           |
|---|-----------|
| 8.6.2 – Betydningen av ligningsmyndighetens varsel                      | 70        |
| 8.6.3 – Betydningen av at saken ikke etterlyses                         | 71        |
| 8.6.4 – Sammenfattende konklusjon – betydningen av innrettelseshensynet | 72        |
| <b>9 AVSLUTNING</b>   | <b>73</b> |
| <b>10 LITTERATURLISTE</b>   | <b>75</b> |

## **1 Innledning**

Bakgrunnen for valg av tema til masteroppgaven er egne erfaringer. I januar 2005 avholdt Fylkesskattekontoret bokettersyn i vårt entreprenørselskap. Etter bare få uker forelå en bokettersynsrapport med avgiftsmessige virkninger som ble akseptert og betalt. Rapporten ble straks etter oversendt ligningskontoret, hvorpå vi mottok varsel om ligningsmessige endringer. Etter å ha inngitt tilsvaret innen svarfristen, har vi ikke hørt fra ligningsmyndig-

hetene på nærmere 5 år, til tross for jevnlig henvendelser med forespørsel om når vi kan forvente saken behandlet.

Jeg ble nysgjerrig på om ligningsmyndighetene faktisk har adgang til å la saken trekke ut i det uendelige, idet vi opplever det som en belastning å ikke få de skattemessige forhold avklart, og dermed heller ikke få endelig avgjort hva vi skal innrette oss etter. Jeg fant ingen relevante lovbestemmelser, men fant frem til et par høyesterettsdommer. Jeg opplever rettstilstanden som utilgjengelig og uklar.

Siden betydningen av passivitet i ligningsforvaltningen er ulovfestet, har jeg gitt oppgaven her en analytisk innfallsvinkel for å søke å bringe klarhet i på hvilke vilkår passivitet inntrer, samt virkninger av at ligningsmyndighetene lar det gå lang tid uten at en sak undergis behandling. Gjenstand for analyse er først og fremst de fem avgjørelser Høyesterett har truffet om passivitet i ligningsforvaltningen.

Etter hvert som jeg har satt meg inn i temaet, ser jeg at temaet ikke er helt upraktisk. Det foreligger relativt mye underrettspraksis på området<sup>1</sup>. Kanskje er det derfor også grunn til å sette litt fokus på ligningsmyndighetenes passivitet. Selv om det da ligningsloven ble vedtatt blant annet var et formål å gjøre ligningsbehandlingen mer effektiv, var nok toleransen generelt blant både skattytere og Riksrevisjon større for 30 år siden. Vi lever i et stadig mer effektivt samfunn, hvor det forventes effektivitet på alle områder. Ligningsmyndighetene står ikke utenfor denne samfunnsutviklingen. Muligens er de senere Høyesterettsavgjørelser om tilleggsskatt, hvor betydningen av ”rimelig tid” etter EMK art. 6 nr. 1 er diskutert, nettopp et signal om endret holdning til ligningsmyndighetenes tidsbruk.

Rammene for oppgaven gjør det ikke mulig å gå like grundig inn på alle problemstillinger som reises.

---

<sup>1</sup> Av plasshensyn er det bare ganske få jeg berører her.

## 2 Presisering av problemstillingen

Ikke sjeldent har ligningsmyndighetene behov for å endre den inntekt eller formue som ble fastsatt under ordinær ligning. At ligningen har blitt feil og må endres, kan skyldes at det avdekkes at skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, typisk gjennom et bokettersyn. Regelmessig avdekkes også feil gjort av ligningsmyndighetene – eksempelvis punchefeil, eller feilaktige vurderinger av den materielle skatteplikten.

Lignl. §9-1 gir ligningsmyndighetene adgang til å foreta slike endringer. På eget initiativ med hjemmel i lignl. §9-5, og etter klage fra skattyteren med hjemmel i lignl. §9-2. Gjennstand for drøftelse i oppgaven her er de saker der ligningsmyndighetene på eget initiativ tar opp en tidligere ligningsavgjørelse for å foreta endringer.

Ligningsmyndighetene plikter å handle innenfor gitte frister for at endringsadgangen skal være i behold. Lignl. §9-6 regulerer hvilke frister som gjelder for ligningsmyndighetenes endringsadgang. Etter lignl. §9-6 nr. 1 gjelder en 10-års frist for endringer både til skattyters gunst og til hans ugunst. Fristen regnes fra utløpet av det aktuelle inntektsåret, og løper til ligningsmyndighetene ”tar opp” saken – som regel i form av at et skriftlig varsel til skattyteren.

Der skattyteren ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger er det i lignl. §9-6 nr. 3 bokst. a gitt en frist på to år for endringer til vedkommendes ugunst. Tilsvarende i lignl. §9-6 nr. 3 bokst. b for den skattyter som ikke var eller burde vært klar over skrive- eller regnefeil. Videre gjelder det etter lignl. §9-6 nr. 2 en frist på tre år der ligningsmyndighetene på korrekt faktisk grunnlag har fattet en skjønnsmessig avgjørelse. Treårsfristen gjelder ligningsmyndighetenes anvendelse av skattelovgivningen, og får anvendelse selv om skattyter gav uriktige eller ufullstendige opplysninger i sin selvangivelse, dersom de korrekte opplysningene forelå før ligningsvedtak ble truffet. Bakgrunnen for disse kortere frister var å beskytte den skattyter som lojalt har inngitt riktige opplysninger, og i ”god tro” har innrettet seg etter ligningsmyndighetenes inntektsfastsettelse.

Det ligningsloven imidlertid ikke regulerer, er hvor lang tid det kan gå fra saken er ”tatt opp” til avgjørelse foreligger. Høyesterett har på ulovfestet grunnlag avgjort at det går en grense for hvor lenge en sak kan versere i ligningsmyndighetens systemer før endringsadgangen tapes. Ligningsmyndighetene kan med andre ord ikke ”sitte” på en sak for lenge etter at en sak er ”tatt opp”.

Siden det forekommer situasjoner med sommel hos ligningsmyndighetene også på andre stadier i ligningsbehandlingen, eksempelvis der ligningsmyndighetene har et grunnlag for å endre, men hvor de likevel venter med å ”ta opp” saken, eller somler med å sende ut et endringsvedtak, finner jeg grunn til å reflektere over betydningen av passivitet på ulike stadier i ligningsbehandlingen.

I de foreliggende Høyesterettsavgjørelser hadde endringssakene blitt liggende over tid uten at ligningskontoret hadde arbeidet med saken. Det er således bare de tilfellene der ligningsmyndighetene har utvist faktisk passivitet som faller inn under de ulovfestede skatterettslige passivitetsreglene. Saker som verserer over lang tid, men hvor ligningsforvaltningen stadig arbeider med saken, gjerne fordi saken er komplisert, faller utenfor den ulovfestede passivitetsstandard.<sup>2</sup>

Av de fem saker som har vært behandlet av Høyesterett, er skattyter i bare én sak gitt medhold i at endringsligning var ugyldig på grunn av passivitet. Den ulovfestede skatterettslige passivitetslære er utledet gjennom tolking av hvilke hensyn Høyesterett har funnet relevante og vektlagt i disse avgjørelsene. Hvilket rettsgrunnlag Høyesterett bygde på for i det hele tatt å kunne utlede en passivitetsregel, skal drøftes nedenfor.

Høyesterettsavgjørelsene viser at det skal ”mye passivitet” til før ligningsmyndighetene taper sin endringsadgang. Det er således interessant å se på hvorledes Høyesterett beregner

---

<sup>2</sup> Annerledes etter EMK art. 6 nr. 1, der det er totalt tidsforløp som vurderes etter ”rimelig tid”-standard. Rt. 2000 s. 996.

den aktuelle passivitetsperioden, og da særlig hvilket tidspunkt som legges til grunn for passivitetsperiodens begynnelse.

Det er ikke bare den objektive passivitetsperioden som har vært relevant for Høyesterett. Praksis viser at også skattyters opptreden ovenfor ligningsmyndighetene har betydning. Der skattyter har inngitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, er dette tillagt stor vekt. Betydningen av skattyterens opplysningssvikt samt betydningen av hvorledes ligningsmyndighetene selv har håndtert saken vil derfor være gjenstand for drøftelse.

### **3 Avgrensninger**

Foreldelsesreglene i lignl. §9-6 faller utenfor oppgaven her. Som berørt ovenfor, gjelder disse reglene innenfor hvilke frister ligningsmyndighetene må ”ta opp” en endringssak for at endringsadgangen skal være i behold. Fristen avbrytes ved at ligningsmyndighetene etter lignl. §9- 7 varsler skattyteren om at ligningen tas opp til fornyet behandling.

Likeledes faller foreldelseslovens regler om tap av pengekrav som ikke håndheves innen en viss tid uten for oppgaven. Etter fl. §3 starter foreldelsesfristen å løpe fra den dag da fordringshaveren tidligst har rett til å kreve å få oppfyllelse. Det vil normalt være forfallsdagen, eller ved påkrav etter gbl. §5. For skattekrav derimot, kan foreldelsesfristen i det hele tatt ikke begynne å løpe før det er fastsatt et ligningsvedtak som fører til et skattekrav. Den aktuelle passivitetsperioden løper dermed før det i det hele tatt kan være tale om å påbegynne beregningen av foreldelsesfristen<sup>3</sup>.

Videre er det naturlig å avgrense mot de rene klagesaker, der det er skattyter som ønsker en endring. Skattyter vil der, naturlig nok, ikke være interessert i å hevde at endringsadgangen

---

<sup>3</sup> Kjønstad, s. 127. Artikkelforfatteren argumenterer de lege lata for at foreldelsesfristen kan begynne å løpe allerede da ligningsmyndighetene kunne ha avgjort saken.



tapes på grunn av passivitet. I disse sakene er det skattyter som i rett tid må sørge for å håndheve sin rett.

Jeg vil heller ikke særskilt behandle EMK art. 6 nr. 1 og retten til en avgjørelse innen rimelig tid. De skattesaker hvor EMK er funnet relevant gjelder saker om tilleggsskatt, og reiser dermed problemstillinger av en litt annen art. Det er dessuten den totale saksbehandlingstiden som har vært vurdert etter rimelig tid standarden. De hensyn som har vært drøftet i de relevante saker om tilleggsskatt, trekkes likevel inn som argumenter der de naturlig hører hjemme i en drøftelse om passivitet.

#### **4 Tenkelige utgangspunkter for passivitetsperioden**

Uavhengig av hvilket tidspunkt Høyesterett har lagt til grunn som passivitetsperiodens utgangspunkt, vil jeg starte med å kartlegge tenkelige starttidspunkt for ligningsmyndighetenes passivitet.

##### Utlegg:

Det første aktuelle tidspunktet kan være ved utlegg av ordinær ligning. Allerede på dette tidspunkt kan ligningsmyndighetene være klar over at ligningen er feil og må endres.

Når ligningsmyndighetene ved utleggsdato er klar over at ligningen er blitt feil, blir skattyter regelmessig varslet i forbindelse med utlegget om at ligningen ikke er endelig, og vil bli ”tatt opp” til endring. Dersom ligningsmyndighetene etter et slikt varsel ikke foretar seg noe, er det rimelig at passivitetsperioden kan begynne å løpe allerede fra utleggsdato.

Det kan også tenkes at ligningsmyndighetene ved fastsettelsen av ordinært ligningsvedtak er klar over at ligningen er blitt feil og vil bli endret uten at skattyteren samtidig informeres, og uten at ligningskontoret foretar seg noe. Også i slike tilfeller kan det være

nærliggende å legge til grunn at passivitetsperioden begynner å løpe allerede fra utleggsdato.

Der ligningsmyndighetene allerede ved utlegget av ligningsvedtaket vet at ligningen er blitt feil, kan det skyldes at feil er blitt avdekket ved rutinemessige kontroller før ligningen legges ut. Det kan også tenkes at ligningsmyndighetene med hensikt har utsatt avgjørelsen av et spørsmål de på utleggstidspunktet fant tvilsomt.

Rygh<sup>4</sup> er kritisk til at ligningsmyndighetene i det hele tatt er berettiget til å utsette behandlingen av et spørsmål når skattyteren har gitt fullstendige opplysninger, og fremhever at å rette feil er noe annet enn å utsette saksbehandlingen.

#### Foranledning til undersøkelser:

Etter utleggsdato kan det forekomme at ligningsmyndighetene blir oppmerksom på forhold, eller får opplysninger som gir foranledning til å foreta ytterligere undersøkelser. I Rt. 1992 s. 1588 – Loffland Brothers – ble det, i forbindelse med drøftelsen av lignl. §9-6, gitt uttrykk for at skattyteren hadde overholdt opplysningsplikten dersom opplysningene gav ligningsmyndighetene tilstrekkelig grunnlag for å ta opp det aktuelle skattespørsmål, slik at de gjennom adgangen til å skaffe seg ytterligere opplysninger ville kunne få et tilstrekkelig vurderingsgrunnlag. Dersom det etter dette tidspunkt går lang tid uten at ligningsmyndighetene sørger for å frembringe nødvendige opplysninger, kan det tenkes at passivitetsperioden kan begynne å løpe allerede fra det tidspunkt ligningsmyndighetene hadde foranledning til å foreta undersøkelser eller be om opplysninger.

#### Berettiget forventning:

Det kan tenkes at ligningsmyndighetene er i kontakt med skattyter på en slik måte at det hos skattyter skapes en berettiget forventning om at endringssak er på gang. Kanskje kan det da legges til grunn at passivitetsperioden begynner å løpe fra dette tidspunkt.

---

<sup>4</sup> s. 219.

#### Ligningen "tas opp":

Der ligningsmyndighetene etter utleggsdato blir klar over at ligningen er blitt feil, og med hjemmel i lignl. §9-5 "tar opp" ligningen til endring uten at de deretter foretar seg noe, må rimeligvis passivitetsperioden begynne å løpe fra saken er "tatt opp" og skattyteren er blitt varslet med hjemmel i lignl. §9-7.

#### Klage over ordinær ligning:

Det kan også forekomme at saken stopper opp og blir liggende ubehandlet på ligningskontoret etter at skattyteren har benyttet sin klageadgang etter lignl. §9-2.

#### Bokettersyn:

Der det er avholdt bokettersyn hos skattyter, kan det tenkes flere ulike utgangspunkter for passivitetsperiodens begynnelse.

Der et bokettersyn er påbegynt, kan det tenkes at det går lang tid fra alle dokumenter og opplysninger er innhentet, til rapport foreligger. Allerede i denne perioden er det mulig at endringsadgangen kan tapes på grunn av utvist passivitet.

Når bokettersyn er avsluttet og bokettersynsrapport er utarbeidet, må det kunne legges til grunn at alle relevante opplysninger for å kunne fastsette er korrekt ligning er avdekket. Dersom det etter dette tidspunkt likevel går lang tid før skattemyndighetene foretar seg noe, er det nærliggende å legge til grunn at passivitetsperioden begynner å løpe allerede fra det tidspunkt alle relevante opplysninger forelå.

Etter at rapport er skrevet og sendt til skattyter, er det to mulige utgangspunkter for passivitet. For det første kan passivitetsperiodens utgangspunkt regnes fra oversendelse av bokettersynsrapport til skattyter. Dersom skattyter har innsigelser og det forekommer korrespondanse mellom ligningsmyndighetene og skattyteren, er det rimelig å regne passivitetsperioden fra avsluttet korrespondanse.

Det forekommer at det tar lang tid før ligningskontoret foretar seg noe etter de har fått bokettersynsrapporten oversendt fra den etat som har gjennomført bokettersynet, eksempelvis fra fylkesskattekontoret eller skatteoppkreveren. Da kan det tenkes at passivitetsperiodens utgangspunkt er tidspunktet da ligningskontoret fikk oversendt rapporten og hadde foranledning til å foreta seg noe ovenfor skattyteren.

Etter bokettersyn er gjennomført skjer det også at andre etater/organer enn ligningskontoret behandler rapporten, som politiet eller klagenemnda for merverdiavgiftssaker, og at ligningskontoret venter på en avgjørelse før de starter sin behandling. Når ligningskontoret får avgjørelsen oversendt uten at de deretter foretar seg noe, er det naturlig å regne passivitetsperiodens startidspunkt fra de fikk oversendt saken. Hva andre organer kommer frem til kan få betydning for skattesaken, og det vil derfor være urimelig om skatteetaten kan miste sin endringsadgang om de venter på en slik avgjørelse.

#### Endringsvedtak:

Også tidspunktet da endringsvedtak er fattet kan tenkes å være utgangspunkt for passivitetsperiodens begynnelse. Eksempelvis ved at det går lang tid fra vedtaket er fattet til skattyter mottar vedtaket.

#### Klage over endringsvedtak:

Når skattyter har klaget over vedtak, og det tar lang tid før klagen behandles kan det være forsvarlig å legge til grunn at passivitetsperioden begynner å løpe fra klage foreligger.

#### Flere passivitetsperioder:

At passivitet inntreffer på et tidspunkt, utelukker ikke at en ny passivitetsperiode kan starte senere i samme sak.

## **5 Høyesteretts praksis**

I det følgende vil jeg gjennomgå de sentrale fakta og de sentrale vurderinger Høyesterett har gjort i de fem avgjørelser som foreligger der Høyesterett tok stilling til hvorvidt ligningsforvaltningen hadde tapt sin endringsadgang på grunn av passivitet.

### **5.1 - Rt. 1967 s. 581 – AS Rodeløkken Maskinverksted & Jernstøperi**

Denne saken er den første avgjørelsen der Høyesterett tok stilling til passivitet på skatterettens område. Saken gjaldt endring av Rodeløkkens ligning for 1955 med et inntektstillegg på kr 24.000, gjennomført i 1962.

Ved ligningen for inntektsåret 1954 tilbakeførte ligningskontoret en skjønnsmessig del av varebeholdningen. Formuesverdien av varebeholdningen ble satt ned med kr 44.000. Kr 20.000 av denne nedsettelsen ble tatt til inntekt samme år. De resterende kr 24.000 var det meningen skulle inntektsbeskattes ved neste års ligning. Ligningskontoret varslet skattyteren om endringen. Skattyteren misforsto imidlertid ligningskontorets varsel, hvilket innebar at Rodeløkken i ligningsoppgavene for 1955 oppførte en inngangsverdi på varebeholdningen som var kr 24.000 høyere enn utgangsbeholdningen i 1954. Feilen medførte at de kr 24.000 unngikk beskatning ved ligningen for 1955. Feilen ble i første omgang oversett av ligningsmyndighetene. Under ligningsbehandlingen for 1956 ble ligningskontoret klar over feilen og bokettersyn ble iverksatt for å oppklare forholdet. Bokettersynsrevisor oppdaget ikke feilen, og rapporten, som ble sendt Rodeløkken den 6/11-1957, konkluderte med at tilbakeføringen ikke hadde betydning for skattepliktig overskudd i 1955. Bokettersynsrapporten ble drøftet med skattyteren, hvorpå vedtak ble fattet i samsvar med rapporten den 28/11-1957. Saken ble deretter liggende, og passivitetsperioden startet. Først da Rodeløkken, i anledning et annet skattespørsmål, i 1961 henvendte seg til ligningsmyndighetene, ble feilen avdekket og endringssak reist.

Passivitetsperioden ble avbrutt ved selve endringsvedtaket i 1962, fire-fem år senere.

Høyesterett mente at det da var gått for lang tid, og at ligningsmyndighetene hadde forspilt sin endringsadgang.

Høyesterett la i sin argumentasjon stor vekt på hensynet til at Rodeløkken på et tidspunkt må kunne regne med at ligningen er opp og avgjort og innrette seg etter dette. Særlig var dette tilfelle her, hvor spørsmålet var reist ovenfor Rodeløkken og endog diskutert med selskapet. Ettersom vedtak ble fattet i samsvar med rapporten, hadde ligningskontoret gitt skattyteren det klare inntrykk at saken var endelig avgjort.

Argumentasjonen til Høyesterett bærer tydelig preg av at ligningsmyndighetene hadde seg selv å takke for feilen, og hadde all mulig foranledning til å rette på et langt tidligere tidspunkt. Det legges vekt på at ligningsmyndighetene hadde hatt kjennskap til de relevante opplysninger helt siden ordinær ligning. Dette til tross, hadde ligningskontoret i første omgang likevel utsatt vurderingen av skatteplikten. Når dette kom i tillegg til at Rodeløkken ikke bevisst hadde forsøkt å føre ligningsmyndighetene bak lyset, ser det ut til at Høyesterett fant det både rimelig og rettferdig at ligningen etter så vidt lang tid ikke ble endret i Rodeløkkens disfavør.

## 5.2 - Rt. 1974 s. 558 – Haugsrud

Ved et bokettersyn i november 1959 ble det avdekket at Haugsrud i ligningsoppgavene for 1958 hadde inngitt mangelfulle opplysninger til ligningsmyndighetene. En større varelagerreserve var ikke bokført, og var dermed ikke blitt beskattet. Rapporten forelå 7. april 1960, og ble forelagt Haugsrud 28. april s.å. Den 16. september 1960 skrev Haugsruds revisor et brev til ligningskontoret med bemerkninger til rapporten og nytt regnskap for 1958. Brevet ble imidlertid ikke sendt idet Haugsrud var uenig i revisors anførsler. Verken Haugsrud eller ligningsmyndighetene foretok seg deretter noe. Først 15. oktober 1964 varslet ligningskontoret at de ville foreta endringer i samsvar med varsel av april 1960.

Endringsvedtak forelå i desember 1965.

Det forelå 2 passivitetsperioden i denne saken. Den første var på ca fire og et halvt år, og ble regnet fra tidspunktet da rapporten ble sendt Haugsrud den 28/4-1960, til varsel om etterligning ble gitt den 15/10-1964. Den andre var på ca 1 år, fra varsel om etterligning til endelig vedtak forelå i desember 1965. Høyesterett drøftet kun den første perioden.

Høyesterett veide ligningsmyndighetenes passivitet mot skattyterens passivitet, og kom enstemmig til at endringsadgangen ikke var tapt. At Haugsrud hadde levert mangelfulle oppgaver og forholdt seg passiv til rapporten ble tillagt stor vekt.

### 5.3 - Rt. 1990 s. 189 – Faktum Forlag AS

Et bokettersyn hos Faktum Forlag i februar 1979 ledet til at det ble avdekket manglende innberetning, og dermed også for lite innbetalt arbeidsgiveravgift. Forlaget hadde for årene 1977 og 1978 utbetalt bilgodtgjørelser til sine agenter utelukkende på grunnlag av salgsresultater, og ikke – som riktig – på grunnlag av kjørt lengde. Utbetalingene bar derfor preg av å være trekk- og avgiftspliktig provisjon. Hvorledes dette var innberettet, var avgjørende for avgiftsplikten.

Faktum Forlag ble tilsendt rapporten, hvorpå forlaget i tilsvaret kom med tilleggsopplysninger til rapporten. Det gikk deretter ca to og et halvt år før ligningsnemnda den 5. november 1981 fattet vedtak i samsvar med varselet. Faktum Forlag påklaget ligningsnemndas vedtak til overligningsnemnda, som fire år senere fastholdt vedtaket.

Det var således to passivitetsperioder i saken. Høyesterett legger til grunn at den første passivitetsperioden startet da forlaget ga sin uttalelse til ligningsnemnda. Fra og med dette tidspunktet skjedde det ikke noe i saken før to og et halvt år senere, til tross for at ligningsmyndighetene fra dette tidspunkt hadde et forsvarlig grunnlag å bygge sin avgjørelse på.

Den neste perioden startet ved Faktum Forlag sin klage til overligningsnemnda. Høyesterett tok bare stilling til den første perioden, og gav ingen begrunnelse for ikke å beskjeftige seg med den andre perioden.

Høyesterett kom enstemmig til at endringsadgangen ikke var tapt på grunn av passivitet.

Også denne avgjørelsen bærer preg av at Høyesterett har lagt stor vekt på at skattyteren hadde inngitt uriktige oppgaver til ligningsmyndighetene. Høyesterett la dessuten vekt på at det ikke forelå noen indikasjon på at kravet skulle være oppgitt som forlaget hadde noen berettiget grunn til å basere seg på.

#### 5.4 - Rt 1992 s. 236 – Breiland

Asbjørn Breiland var styreformann og eneksjonær i Møbelhuset AS. Da selskapet ble avviklet i 1980, ble aktiva og passiva overført til Breilands enkeltpersonforetak. Høyesterett la til grunn at likvidasjonsreglene i aksjeloven ikke var fulgt. Breiland ble gjort ansvarlig for selskapets skatteforpliktelser.

Før avviklingen, i oktober 1979, ble det avholdt bokettersyn i Møbelhuset AS. Ettersynet ledet til etterberegning av merverdiavgift i selskapet for varene som ble overført til enkeltpersonforetaket. Klagenemnda for merverdiavgift traff sin avgjørelse 29. august 1983. Etter klagenemndas avgjørelse foretok ligningskontoret etterligning av Breiland personlig med ca kr 610.000,- for årene 1975 – 1978. Etterligningssaken ble tatt opp i mai 1985, hvorpå vedtak om endring ble sendt Breiland 26. september 1986.

Fra bokettersyn ble holdt i oktober 1979 til vedtak om etterligning ble sendt forelå to passivitetsperioder. Den første var på ett år og ni måneder. Høyesterett la til grunn at startidspunktet for den første passivitetsperioden var august 1983, da avgjørelsen til klagenemnda for merverdiavgiftssaker forelå, og dermed også alle relevante opplysninger for å



gjennomføre en forsvarlig ligning. Den andre passivitetsperioden startet da etterlignings-saken ble ”tatt opp” i mai 1985 og varte til til vedtaket forelå i september 1986.

Høyesterett var enig i at saken ble gammel, men vurderte ikke det samlede tidsforløp saken verserte i ligningsmyndighetenes systemer. At Breiland opprinnelig hadde inngitt uriktige oppgaver til ligningsmyndighetene preger gjennomgående Høyesteretts argumentasjon, og innebar nok også her at Høyesterett tillat typiske rettssikkerhetshensyn mindre vekt. Ved vurderingen av hensynet til forutberegnelighet ble det i Breilands disfavør lagt stor vekt på at han visste om merverdiavgiftssaken, og at han dessuten, på grunnlag av den likvidasjons-ligning som ble foretatt for 1980, ikke kunne ha noen berettiget forventning om at saken var avsluttet.

Det ble videre lagt vekt på at det ville innebære ”ressursødende dobbeltarbeid” om ligningskontoret tok opp skattesaken før merverdiavgiftssaken var ferdig behandlet.

#### 5.5 - Rt. 1995 s. 1883 – Slørdahl

Slørdahl oppgav i sin selvangivelse for 1986 at han hadde solgt 9200 aksjer i sitt eget selskap Skycom A/S for kr 1.242.000,-. Salget representerte 14.66% av aksjekapitalen. Han opplyste at: ”selskapet ble etablert av meg i mai 1983”. Han unnlot imidlertid å opplyse om at 6700 av de 9200 aksjene var ervervet ved rettet emisjon i 1984. Etter daværende regler var aksjesalgsgevinsten skattefri for den del som var ervervet i 1983, men ikke for den del som var ervervet i 1984.

Ved den ordinære ligningen for 1986 ble Slørdahl inntektsbeskattet for hele salgsbeløpet av aksjene, idet dagjeldende skatteregler for betydelig aksjesalg feilaktig ble lagt til grunn. Slørdahl henvendte seg da til ligningskontoret, og mottok i november 1987 en utskrift av ligningen. Som vedlegg til utskriften fulgte kopi av underretning til kommunekassereren, hvor det fremgikk at gevinsten ville bli satt ned med kr 1.232.000,-. Deretter hørte ikke Slørdahl noe mer fra ligningskontoret før han ett år og ni måneder senere, i august 1989,

mottok et skatteoppgjør som viste at beskatningen av aksjegevinsten som betydelig aksjesalg likevel ble fastholdt. Ligningskontoret gjentok med andre ord den samme feilen. I perioden fra november 1987 til august 1989 hadde ligningskontoret dermed feilaktig gitt Slørdahl inntrykk av at gevinsten var skattefri, mens ligningen – også feilaktig – var gjennomført etter reglene om betydelig aksjesalg.

Igjen måtte ligningskontoret rette feilen. Ved ny gjennomgangen ble saksbehandleren på ligningskontoret oppmerksom på emisjonen, og varslet Slørdahl på telefon 1/9-1989 om at ligningskontoret på nytt ville endre ligningen. Endringsvedtaket, som innebar en materielt riktig ligning, er datert 24. november 1989. Slørdahl mottok vedtaket først i juli 1990. Det tok dermed nærmere åtte måneder fra varsel om endring til skattyter mottok vedtaket.

Det var følgelig to passivitetsperioder i saken, den første på ett og ni måneder, den andre på åtte måneder.

Høyesterett delte seg i et flertall på tre og et mindretall på to dommere, hvorav flertallet stemte for at endringsadgangen ikke var tapt ved passivitet. Innen flertallet ble det gitt to ulike begrunnelser. Både flertallet og mindretallet var imidlertid enige i når passivitetsperiodene startet.

Førstvoterende, som representerte flertallet, la til grunn at den første perioden – da det ble skapt en forventning om at det ikke ville bli noen beskatning – var den viktigste. Det ble lagt vekt på at rettspraksis var liberal mot ligningsmyndighetene. Skattyters forhold veies mot ligningsmyndighetenes uheldige behandling av saken. Med støtte i Høyesteretts praksis legges det vekt på at Slørdahl kan bebreides for at han hadde inngitt ufullstendige ligningsoppgaver.

Hensynet til foruberegnelighet veies mot tiden som var gått. Etter førstvoterendes syn var passivitetsperioden for kort til at innrettelseshensynet kunne tillegges særlig vekt i skattyters favør.

Tredjevoterende, som også representerte flertallet og talte for to dommere, viste til tidligere Høyesterettspraksis, og la til grunn at den aktuelle passivitetsperioden da har vært beregnet fra saken var blitt reist av ligningsmyndighetene til endelig vedtak var truffet og meddelt skattyteren. Den parallelle passivitetsperioden i denne saken oppsto da Slørdahl ble varslet per telefon i september 1989 og løp til vedtaket ble meddelt Slørdahl, åtte måneder senere. Denne perioden ble imidlertid ikke diskutert.

Som de øvrige dommerne drøfter tredjevoterende perioden fra november 1987 til september 1989. Det ble lagt til grunn at saksbehandlingen må bygge på et aktsomhetskrav, og at passivitetsperioden først kan starte på det tidspunkt da ligningsmyndighetene burde innsett at det kunne være aktuelt med gevinstbeskatning av 1984-aksjene. Det rettslige utgangspunkt for passivitetsperiodens begynnelse ble formulert som: "...at ligningskontoret kan ha en viss plikt til å be om tilleggsopplysninger, og at unnlatelse av å gjøre dette kan medføre at endringsadgangen bortfaller ved passivitet". Det var imidlertid ikke plass for et slikt synspunkt her. Det ble i motsatt retning lagt vekt på at Slørdahl var en skattyter som fremsto med en viss innsikt i skattespørsmål, og dermed kunne bebreides for sine ufullstendige opplysninger.

Vedrørende passivitetsperiodens lengde uttales at det må foretas en nyansert vurdering.

Annenvoterende representerte mindretallet og fikk tilslutning av en dommer. De ulov-festede skatterettslige passivitetsregler legges til grunn når det sluttes at ligningsmyndig-hetenes endringsadgang var tapt på grunn av utvist passivitet i perioden fra november 1987 til september 1989. Den siste perioden drøftes ikke, muligens fordi det var utvist til-strekkelig passivitet til at endringsadgangen var bortfalt allerede etter den første perioden.

Slørdahls handlemåte veies mot ligningsmyndighetenes håndtering av saken. Det legges til grunn at Slørdahl ikke på noe tidspunkt hadde til hensikt å føre ligningsmyndighetene bak lyset hva angår skatteplikten av 1984-aksjene, og at han var relativt lite å bebreide for de forsinkelser og uklarheter som oppsto under ligningsbehandlingen. På den annen side anses

ligningsmyndighetenes saksbehandling for å være både overfladisk og sendrektig, og at det riktige beskatningsgrunnlag for aksjegevinsten ville vært klarlagt tidligere dersom saksbehandlingen fylte rimelige kompetansekrav. Ved avveiingen legges størst vekt på ligningsmyndighetenes ”meget klanderverdige” håndtering av endringssaken.

Det ble lagt til grunn at skattyters ufullstendige opplysninger ikke kunne vurderes helt uavhengig av ligningsmyndighetenes undersøkelsesplikt, og at ligningsmyndighetene har en viss aktivitetsplikt i forhold til å bygge på de opplysninger som foreligger på ligningskontoret. Etter omstendighetene i saken, ble det lagt størst vekt på ligningsmyndighetenes plikt til å bringe til veie nødvendige opplysninger. Siden vedtaket i november 1989 ble truffet uten at Slørdahl gav ytterligere opplysninger, la annenvoterende til grunn at alle relevante opplysninger for å kunne gjennomføre en korrekt ligning forelå på ligningskontoret.

Det ble også tillagt vekt at Slørdahl hadde innrettet seg i tillit til at det ikke ville bli noen skatteplikt under skiftet med sin ektefelle.

## **6 Rettsgrunnlaget for den ulovfestede skatterettslige passivitetslære**

I Rt. 1967 s. 581 avgjorde Høyesterett for første gang at ligningsmyndighetenes endringsadgang kan bortfalle på grunn av passivitet. Virkningene av ligningsmyndighetenes passivitet var (og er) ikke lovregulert. Høyesterett uttalte da at de ville avgjøre på ”... annet grunnlag”. I det følgende vil jeg forsøke å drøfte meg frem til hvilke rettskilder Høyesterett egentlig bygde på.

### **6.1 – Hensynene som lå til grunn for prejudikatsavgjørelsen i Rt. 1967 s. 581**

Siden det ikke var lovfestet hvorvidt ligningsmyndighetenes endringsadgang kan tapes på grunn av passivitet, var det nødvendig for Høyesterett å søke i andre kilder da spørsmålet

kom opp i 1967. Høyesterett baserte ikke avgjørelsen på håndfaste rettskilder, og jeg starter derfor, for ordens skyld, med å kort stille opp de hensyn Høyesterett fant relevante;

#### Hensynet til forutberegnelighet og innrettelse;

Fordi ligningsmyndighetene hadde håndtert saken på en slik måte at skattyteren hadde all grunn til å basere seg på at saken var endelig avgjort, ble skattyters behov for forutberegnelighet tillagt særlig vekt.

Høyesterett la stor vekt på at Rodeløkken på et tidspunkt måtte ha et rimelig krav på å kunne anse etterligningsspørsmålet endelig brakt ut av verden og på å kunne innrette sine disposisjoner etter dette.

#### Skattyterens forhold;

Høyesterett la vekt på at Rodeløkken ikke hadde opptrådt klanderverdig ovenfor ligningsmyndighetene, og ikke på noe tidspunkt bevisst forsøkt å føre ligningskontoret bak lyset.

#### Ligningsmyndighetenes forhold;

At ligningsmyndighetene kunne bebreides for deres håndtering av saken ble tillagt vekt.

#### Hensynet til en forsvarlig saksbehandling;

Det var av betydning at alle relevante opplysninger forelå allerede da spørsmålet om etterligning ble reist første gang i 1957.

#### Hensynet til en avgjørelse innen rimelig tid

Siden ligningskontoret hadde foranledning til å ta endelig stilling til saken på et langt tidligere tidspunkt var fire-fem års passivitet for lenge.

Hensynene ovenfor viser at Høyesterett bygde på flere hensyn enn den rene tidsfaktoren.

Spørsmålet blir videre hva som var grunnlaget for i det hele tatt å avgjøre på bakgrunn av nettopp disse hensynene.

## 6.2 – De alminnelige forvaltningsrettslige prinsipper<sup>5</sup> som rettskilde:

Forvaltningsretten bygger på grunnleggende forvaltningsrettslige saksbehandlingsprinsipper, hvis formål er å ivareta hensynet til forvaltningen og rettssikkerheten til den private part. De hensyn Høyesterett fant relevante i Rodeløkken-dommen, gjenspeiles i de forvaltningsrettslige prinsippene.

### 6.2.1 – Den rettskildemessige betydningen av de forvaltningsrettslige prinsippene

Høyesterett avgjørelsen i Rodeløkken-saken før både forvaltningsloven og ligningsloven var trådt i kraft, og avgjorde som nevnt på ulovfestet grunnlag.

Saksbehandlingsreglene for ligningsforvaltningen er i dag lovfestet i ligningsloven. For forvaltningen i alminnelighet gjelder forvaltningsloven, som trådte i kraft fra 1970.

Av forarbeider til forvaltningslov og ligningslov fremgår at begge lovene bygger på en rekke grunnleggende almene saksbehandlingsprinsipper, som springer ut av verdier utviklet gjennom lang tid. Med forvaltningsloven var formålet blant annet å lovfeste de prinsippene som hadde utviklet seg i forvaltningspraksis. At prinsippene hadde rettslig gyldighet før de ble lovfestet, kan også utledes av forarbeidene til lovene. Av Forvaltningskomiteens innstilling av 1958<sup>6</sup> fremgår:

”Man antar at det vil styrke rettssikkerhetsgarantiene i forvaltningen om grunnprinsippene i forvaltningens saksbehandling fastsettes i en generell lov”.

---

<sup>5</sup> Ordet prinsipp brukes i den juridiske litteratur i flere ulike betydninger, bla som navn på rettsregler, som grunnleggende verdier eller normer, som sammenfatning av enkeltregler og som en overordnet retningslinje for en avgjørelse. I denne sammenheng vil betydningen være navn på verdier og hensyn som kan ha betydning for utformingen av rettsregler og for tolkingen av dem. Eckhoff/Smith s. 30/31.

<sup>6</sup> Innst. 1958 s. 430, kap. 17 I.

Forvaltingsloven ble ikke gjort gjeldende for ligningsforvaltningen. Ligningsforvaltningen hadde et etablert beskatningssystem, og allerede i skatteloven av 1911 var det lovfestet en del grunnleggende rettssikkerhetsprinsipper. Forfatterne av ligningsloven fant det derfor mer hensiktsmessig å revidere det systemet som fantes fra før enn å gi forvaltningsloven anvendelse for ligningsmyndighetene. At ligningsloven bygger på de samme grunnleggende prinsipper for betryggende saksbehandling, kan leses ut av Ot.prp. nr. 29 s. 6:

”... -Forvaltningsloven blir ikke foreslått gjort gjeldende i ligningsforvaltningen, bortsett fra dens kapittel om forskrifter. Men mange av forvaltningslovens regler tas opp i en form som er tilpasset ligningsforvaltningen.”,

og på s. 9:

”Under revisjonsarbeidet har man ellers hatt følgende formål for øyet...-å tillempe forvaltningslovens prinsipper i ligningsforvaltningen, og å sikre skattyternes rettsstilling...”

Videre er forholdet til forvaltningsloven drøftet<sup>7</sup>.

”Departementet mener at ligningslovutkastet i det store og hele vil sikre skattyteren en like sterk stilling som han ville kunnet kreve etter forvaltningsloven. Forskjellen ligger vesentlig i at utkastet er tilpasset forholdene i ligningsforvaltningen, og derfor gir noe mindre rom for skjønn.”

Om anvendelse av almene prinsipper i lovtolkingen skriver Graver<sup>8</sup>:

”Påberopelse av generelle prinsipper vil også henge sammen med den konkrete rettskildesituasjon. Dersom et rettsspørsmål lar seg løse ved lovtolking eller direkte bruk av tidligere avgjørelser, vil det sjelden være bruk for å henvise til rettslige prinsipper. Dersom domstolene må ta stilling til rettsspørsmål på områder som ikke er lovregulert, vil det være mer nærliggende å ty til prinsippene.”

---

<sup>7</sup> Ot.prp. 29, pkt. 3.4.

<sup>8</sup> s. 37

Og det var nettopp det Høyesterett gjorde i denne prejudikatsavgjørelsen for passivitetsvirkninger på skatterettens område, da skatteloven – i likhet med ligningsloven i dag - ikke hadde lovfestede regler om passivitet. Det hentet de relevante hensynene fra grunnleggende forvaltningsrettslige prinsipper. Når det da ikke fantes andre relevante rettskilder ble prinsippene tillagt avgjørende vekt.

At prinsippene generelt har relevans som rettskilde for ligningsforvaltningen må etter dette være klart. Nedenfor vil jeg finne frem til hvilke prinsipper som fikk relevans i Rt. 1967 s. 581, og relatere disse til de hensyn som ble tillagt vekt.

#### 6.2.2. – De enkelte prinsippene

Forvaltningskomiteens mandat var å utrede spørsmålet om mer betryggende former for den offentlige forvaltning, særlig med sikte på å trygge den enkeltes rettsstilling. I Forvaltningskomiteens utredning drøftes en rekke av de forvaltningsrettslige prinsippene som hadde utviklet seg, og som også hadde gyldighet for ligningsforvaltningen.

For å forsøke å tydeliggjøre hvilke forvaltningsrettslige saksbehandlingsprinsipper som fikk relevans i passivitetsavgjørelsene, finner jeg det hensiktsmessig å kort oppsummere innholdet i den delen av Forvaltningskomiteens mandat hvor oppgaven om lovfesting av de forvaltningsrettslige saksbehandlingsprinsippene fremgår.<sup>9</sup>

Det redegjøres for at det prinsipielle utgangspunkt for de krav som skal stilles til en betryggende forvaltning må være at saksbehandlingen gir en garanti for at riktige avgjørelser treffes på en hurtig og billig måte. At forvaltningen kritiseres for lang saksbehandlingstid nevnes. Det fremheves at skattyters rettssikkerhetsgarantier og hensynet til en riktig avgjørelse har stor betydning, og at det ideelle ville være om forvaltningen fulgte den prosessuelle fremgangsmåte hvor varsel, kontradiksjon og forutberegnelighet står sentralt, men slik at

---

<sup>9</sup> Innst.1958 s. 5 flg.



kostnadene med dette må avveies mot hensynet til tidsbruk og en effektiv saksbehandling. Videre at rettssikkerhetshensynet har særlig betydning der avgjørelser griper inn i den enkeltes rettsstilling. Avgjørelser av økonomisk art nevnes som eksempel. Kravet om betryggende saksbehandlingsregler har da stor vekt. Det fremheves at det ikke alltid er lett å forlike kravet til rettssikkerhet med kravet til effektivitet, og at den riktige avveining kan være vanskelig. Hensynet til likebehandling berøres også.

Av dette kan utledes følgende ulovfestede grunnleggende saksbehandlingsprinsipper:

Rettssikkerhetshensynet;

- Forsvarlighetsprinsippet – hensynet til en riktig avgjørelse innen rimelig tid, forutberegnelighetshensynet og hensynet til en hensynsfull opptreden.
- Likhetsprinsippet – Hensynet til likhet og rettferdighet.

Effektivitetshensynet;

- Prinsippet om effektivitet i forvaltningen.

Mandatet uttrykker også at de ulike forvaltningsrettslige prinsippene ikke alltid lar seg forene, og at det derfor må foretas en avveining etter de konkrete omstendighetene i saken.

### 6.2.3 – Nærmere om hvordan prinsippene reflekteres i Høyesteretts premisser

Jeg vil her knytte saksbehandlingsprinsippene til de hensyn Høyesterett la vekt på ved passivitetsvurderingen.

#### 6.2.3.1 – Forsvarlighetsprinsippet – hensynet til forutberegnelighet og innrettelse

Det kan utledes av drøftelsen i mandatet at hensynet til en forsvarlig saksbehandling i forvaltningen tilsier at den private part må gis mulighet til å ivareta sine egne interesser i relasjon til myndighetene, jfr. henvisningen til domstolprosessen hvor varsel, mulighet for kontradiksjon og forutberegnelighet står sentralt.

Muligheten til forutsigbarhet er et viktig hensyn i det rettssikkerhetsideal som ligger til grunn for forvaltningen. I forvaltningsretten er hensynet til forutberegnelighet og innrettelse gjerne knyttet til betydningen av regelbinding og klare, lett forståelige regler.

Zimmer<sup>10</sup> drøfter betydningen av rettsikkerhet i ligningsforvaltningen.

”Men dernest er det rimelig å regne som en målsetting forankret i rettssikkerhetsbegrepet, en viss mulighet til å forutsi de løsninger som forvaltningen kommer frem til. Dette hensynet til forutberegnelighet skal jeg komme noe tilbake til. Det spiller kanskje en spesielt stor rolle nettopp i skatteretten”.

Selv om det her er tale om betydningen av klare materielle regler, er det neppe grunn til at hensynet ikke skal ha samme betydning der det er saksbehandlingen som står i vegen for forutberegnelighet.

I Rodeløkken-dommen ble prinsippet gitt relevans idet ligningsnemnda ovenfor Rodeløkken hadde gitt uttrykk for at etterligning ikke skulle finne sted, og dermed gitt selskapet grunn til å regne med at alt var i orden og saken var ute av verden. I tillegg kom at det var en tilfeldighet at feilen ble oppdaget. Etter omstendighetene måtte Rodeløkken da ha et rimelig krav på å kunne anse etterligningsspørsmålet som endelig avgjort og innrette sine disposisjoner etter dette.

#### 6.2.3.2 – Forsvarlighetsprinsippet - hensynet til en riktig ligning

I Prinsippet om forsvarlig saksbehandling ligger myndighetenes plikt til en forsvarlig utredning av saken og en mest mulig riktig avgjørelse.

I Rodeløkken-avgjørelsen var alle relevante opplysninger for å gjennomføre en riktig ligning fremskaffet allerede ved ligningen for 1957. At ligningen likevel ikke ble riktig før

---

<sup>10</sup> s. 192.

etter fire-fem år skyldes derfor ikke ligningsmyndighetenes behov for tid til en forsvarlig utredning. Når riktig ligning kunne vært fastsatt på et langt tidligere tidspunkt, ble hensynet til å gjennomføre en korrekt ligning tillagt mindre vekt.

#### 6.2.3.3 – Forsvarlighetsprinsippet - Hensynet til en avgjørelse uten ugrunnet opphold

At den private part ikke skal behøve å vente unødig ligger til grunn for prinsippet. Deler av prinsippet ble lovfestet i fvl. §22. Det ble vedtatt at avgjørelse skal treffes så snart saken er ferdig forberedt. Forvaltningskomiteen<sup>11</sup> viste til betydningen av en rask avgjørelse og diskuterte alternative bestemmelser som kunne bidra til å skape en garanti for at selve avgjørelsen ble truffet uten utgrunnet opphold. Både lovfesting av frister og en plikt til å begrunne forsinkelsen ble foreslått.

En videre lovfesting av prinsippet ble gjennomført i 1995, da det i fvl. §11a ble vedtatt at saker også skal forberedes uten ugrunnet opphold. En utvidet lovfesting innebar ingen endring i forhold til allerede ulovfestede regler, jfr. Ot. Prp. 75 s. 22<sup>12</sup>.

”Bestemmelsen kan neppe forstås slik at den hjemler en plikt til å påbegynne og gjennomføre saksbehandlingen uten ugrunnet opphold. En slik plikt må likevel antas å følge av uskrevne normer for god forvaltningsskikk”.

Og, i Innst. O nr. 4 s. 5:

”Forslaget innebærer ingen realitetsendring i forhold til gjeldende ulovfestede regler.”

Heller ikke denne gang ble det lovfestet tidsfrister for når en sak skal være ferdig behandlet. Betydningen av at forvaltningssaker behandles så raskt som mulig ble imidlertid

---

<sup>11</sup> Ot.prp.38 s. 76

<sup>12</sup> Pkt. 9 om saksbehandlingstid.

understreket <sup>13</sup>, samt at en lovfesting vil være et bidrag til raskere saksbehandling innen offentlig sektor.

Dette viser at det skal legges vekt på at forvaltningssaker ikke trekker ut.

Vedrørende hva som vil være forsvarlig saksbehandlingstid ble det uttalt<sup>14</sup> at dette er utpreget skjønnsmessige regler, og vil variere med sakens art, omfang og tilgjengelige ressurser.

Fordi hensynet til en avgjørelse uten ugrunnet opphold bygger på alminnelige forvaltningsrettslige prinsipper, kan det ikke være særlig tvil om at prinsippet også har relevans for ligningsforvaltningen.

Da Høyesterett i Rodeløkken-avgjørelsen kom til at endringsadgangen var tapt etter fire - fem års forløp, er det nærliggende å legge til grunn at prinsippet om at saker skal behandles uten ugrunnet opphold, fikk betydning. Også i tråd med prinsippet ble tidsforløpet vurdert etter de konkrete forhold i saken, idet det Høyesterett uttaler:

”...kan jeg under de foreliggende omstendigheter ikke finne at ligningsmyndighetene på det tidspunkt – etter 4 -5 års forløp – kunne ha adgang til å ta opp spørsmålet på nytt...”.

#### 6.2.3.4 – Forsvarlighetsprinsippet – krav om orden og hensynsfullhet

Prinsippet uttrykker et aktsomhetskrav til forvaltningen, ut fra den betraktning at ligningsmyndighetene som ”profesjonsutøvere”, har en plikt til å opptre aktsomt.<sup>15</sup> Når Høyesterett i ligningsmyndighetenes disfavør legger vekt på ligningsmyndighetenes uheldige opptreden

---

<sup>13</sup> Ot.prp.75, pkt. 9.2.

<sup>14</sup> Ot.prp.75, pkt. 9.1.

<sup>15</sup> Hovet, s. 191, jfr. oppgaven her s.67.

ovenfor Rodeløkken, er det nærliggende at det fant ligningsmyndighetenes håndtering i strid med prinsippet om en ordentlig og hensynsfull opptreden:

”Når spørsmålet om etterligning på denne måte har vært reist overfor skattyteren, og den bestemmende myndighet har fått seg forelagt alle relevante opplysninger, må det kunne kreves at beslutning om etterligning i tilfelle blir truffet innen rimelig tid.”

#### 6.2.3.5 – Effektivitetsprinsippet

Det kommer i mandatet klart til uttrykk at rettssikkerhetshensyn skal avveies mot effektivitet, og at det i enhver sak ikke alltid er hensiktsmessig å tilstrebe den absolutte riktighet.

I Rodeløkken-saken ble effektivitetshensynet gitt relevans, men ble ikke tillagt særlig vekt. Det dreide seg i saken egentlig ikke om en avveining mellom en effektiv forvaltning på bekostning av skattyterens behov for rettssikkerhet. Det var snarere tale om at mangel på effektivitet var et rettssikkerhetsproblem.

### 6.3 – Ligningslovens system

Siden dette dreide seg om passivitet på skatterettens område, og ligningsforvaltningens beskatningssystem var godt regulert i 1967, må det kunne legges til grunn at Høyesterett også bygde på ligningslovens system.

Til forskjell fra den alminnelige forvaltningsretten bygger ligningsforvaltningen på en utstrakt opplysningsplikt for skattyteren. Opplysnings- og selvangivelsesplikten, som er nedfelt i ligningsloven kapittel 4, jfr. lignl. §4-1 pålegger skattyteren å bidra til at skatteplikten i rett tid blir klarlagt og oppfylt. (Før ligningsloven, var opplysningsplikten regulert i skatteloven av 1911).

Siden det er skattyter selv som er nærmest til å kjenne til relevante opplysninger om sin egen situasjon, er skattyter pålagt en utstrakt opplysningsplikt om egne forhold. Både ressurs hensyn og hensynet til en effektiv kontroll ligger til grunn for opplysningsplikten.

Lignings- og skattesystemet forutsetter at ligningsmyndighetenes ordinære kontroll av ligningsoppgavene skal gjennomføres i løpet av ligningsåret. Skattyterens krav på å få avgjort ligningen og kunne innrette sine videre økonomiske disposisjoner deretter, er blant de hensyn som skal ivaretas når ligningsmyndighetene plikter å fastsette en ligningsavregning innen en utleggsdato - vel og merke når skattyteren selv har oppfylt sine forpliktelser.

Av Ot.prp. nr. 29<sup>16</sup> fremgår:

”Det er av avgjørende betydning for en riktig ligning at ligningsmyndighetene får så fullstendige og korrekte opplysninger som mulig om skattyternes formue og inntekt”.

Videre kan det utledes av forarbeider til ligningsloven, se nedenfor, at det var et formål med ligningslovens endringsregler å tilstrebe en effektiv og rasjonell behandling av endringssaker. Hensynet til skattyters behov for å legge endringssaken bak seg og kunne forutberegne og innrette sine videre økonomiske disposisjoner ligger bl.a. til grunn for formålet.

Mer rasjonell klagebehandling skulle bl.a. oppnås ved at skattyter ikke lenger skulle behøve å vente på et samlet utlegg etter endt klagebehandling. Av Ot.prp. 29 under pkt. 1 - Innledning, fremgår:

”...- Ligningen i første instans skal fortsatt legges ut samlet, men avslutningen av klagebehandlingen bortfaller som begrep. Vedtak i endringssaker skal kunne ekspederes uavhengig av hverandre eller puljevis på den måte som er rasjonell”.

---

<sup>16</sup> Pkt. 10.1, merknader til kap. 4 .

Videre:

”... - Reglene om endring av ligningen (klagebehandling, retting, etterligning og omligning) er sammenarbeidet og forenklet, for å gi adgang til så rask og effektiv behandling som forholdene til enhver tid tillater”.

At hensynet til skattyteren er relevant, kan utledes av pkt. 4.1 – Klagebehandling og annen retting av ligningen, hvor rasjonalisering av arbeidsoppgaver og forsinkelser som følge av datasenterets skatteberegning drøftes. Her fremgår:

”skattyterne har også krav på å få avgjort sine klager i rimelig tid”.

Noen av de hensyn Høyesterett fant relevante i Rodeløkken-dommen, gjenspeiles tydelig i ligningsforvaltningens system. Særlig er betydningen av opplysningsplikten og betydningen av å få avgjort en endringssak innen rimelig tid fremtredende. Tilsvarende kan den relative vekt Høyesterett tilla de ulike hensyn, kan gjenspeiles i ligningslovens saksbehandlingsregler. Jeg kommer nærmere tilbake til dette i drøftelsen av de enkelte argumenters holdbarhet og egenvekt, nedenfor.

At de samme hensyn til dels også er behandlet ovenfor, understreker bare at ligningslovens system bygger på de forvaltningsrettslige prinsippene.

#### 6.4 – Kort om den alminnelige passivitetsstandard

Det er alminnelig kjent at rettskrav kan tapes på grunn av passivitet.

Kjønstad<sup>17</sup> drøfter hvorvidt den alminnelige passivitetsstandard har plass i saker der ligningsmyndighetene har utvist passivitet. Han redegjør for passivitetsreglenes bakgrunn, og

---

<sup>17</sup> s. 141

viser til Carl Jacob Arnholm som i 1932 skrev den første norske fremstilling av reglene om passivitet, og at Ragnar Knoph videreførte denne i 1939.

Knoph mente det var grunnlag for å oppstille en almen passivitetsstandard. Standarden ble utviklet hovedsakelig på grunnlag av et privatrettslig rettskildemateriale. Av plasshensyn gjengis ikke passivitetsstandarden.

I korthet går standarden ut på at rettighetshaver må finne seg i at hans rett tapes dersom den ikke anvendes i tide.

Hagstrøm<sup>18</sup> gir uttrykk for at Knoph gikk altfor langt, og hevder det ikke kan være grunnlag for at en rett skal tapes eller svekkes i alle tilfelle hvor innehaveren har utvist større sendrektighet enn han burde.

Om passivitet i kontraktsforhold skriver Hagstrøm at passivitet både kan anses som en rettslig disposisjon og være et selvstendig rettsfaktum som tillegges rettsvirkninger uavhengig av partsviljen. I sistnevnte tilfelle, som vil være situasjonen ved passivitet i ligningsforvaltningen, gjør følgende to hensyn seg særlig gjeldende:

#### Vern om den lojale part;

Først og fremst er det lojalitetstankegangen som begrunner at passivitetsvirkninger kan inntre. Hagstrøm<sup>19</sup> skriver:

”...undertiden kan kravet om lojalitet strekkes videre, slik at kreditor bare p.g.a. tidsforløpet må verge sin rett eller miste den. Passivitet kan således være uforenlig med kravet til aktsom opptreden”.

---

<sup>18</sup> s. 778

<sup>19</sup> s. 76



### Innrettelseshensynet;

”...Som tiden går , kan det dessuten ofte være uheldig å rippe opp i en faktisk tilstand, ikke bare p.g.a. bevissituasjonen, men også fordi forholdene etter hvert får en fasthet det har en egenverdi å beskytte”

Hensynene ovenfor kan relateres til de hensyn som fikk relevans i Rodeløkken-dommen.

Kjønstad<sup>20</sup> refererer fem momenter fra Arnholms arbeider som skal vurderes når det tas stilling til passivitet etter den alminnelige passivitetsstandard. Han knytter momentene til passivitet i ligningsforvaltningen:

- Hvilket område man befinner seg på
- Størrelsen av beløpet
- Varigheten av passiviteten
- Partenes forutsetninger
- Om passiviteten har vært bevisst

Det er grunn til å bemerke at Høyesterett ikke har diskutert alle disse momentene og heller ikke nevner den alminnelige passivitetsstandard i domsgrunnene.

## 6.5 – Sammenfatning av rettsgrunnlaget

Da Høyesterett første gang avgjorde at ligningsmyndighetenes endringsadgang var tapt på grunn av passivitet, var rettskildesituasjonen slik at det ikke fantes håndfaste rettskilder å bygge avgjørelsen på.

---

<sup>20</sup> s. 143

Analysen ovenfor viser at Høyesterett da bygde avgjørelsen på ulovfestede forvaltningsrettslige saksbehandlingsprinsipper. På bakgrunn av omstendighetene i saken ble det foretatt en avveining mellom hensynet til skattyter og hensynet til ligningsforvaltningen. I Rodeløkken-dommen ble de prinsipper som ivaretar hensynet til skattyteren tillagt størst vekt, særlig innrettelseshensynet og hensynet til en avgjørelse innen rimelig tid.

Også det ligningssystem vårt skattesystem bygger på, gjenspeiles i de hensyn Høyesterett la vekt på. Når Rodeløkken hadde oppfylt sin opplysningsplikt, ble dette tillagt vekt.

## 6.6 – Rettslig grunnlag for etterfølgende passivitetsavgjørelser

Høyesteretts avgjørelse i Rt. 1967 s. 581 blir en relevant rettskilde for senere passivitetsaker.

Faktum i de etterfølgende avgjørelser er imidlertid svært ulike Rodeløkken-saken. Vekten av prejudikatsavgjørelsen som sådan er dermed begrenset. Likevel har domsgrunnene og de hensynene som ble gjort gjeldende selvsagt relevans for senere saker.

Idet etterfølgende avgjørelser har vært temmelig ulike prejudikatsavgjørelsen, vil jeg i det følgende kort se på disse avgjørelsene for å finne ut hvorvidt også ”nye” og andre hensyn er gitt relevans.

### Haugsrud:

De samme hensyn som i prejudikatsavgjørelsen ble funnet relevante. Hensynene ble imidlertid vurdert annerledes, hvilket hadde sammenheng med skattyters opplysningssvikt.

Hensynet til forutberegnelighet ble tillagt vekt, men med motsatt fortegn av i Rodeløkken-dommen, idet det uttales: ”...måtte være fullt klar over at betingelsene for etterligning forelå.”. Ligningsmyndighetene hadde ikke her skapt en situasjon som skattyteren måtte ha krav på å kunne innrette seg etter.

Faktum Forlag:

Domsgrunnene i de tidligere avgjørelser er gitt relevans. Ved vurderingen av hensynet til forutberegnelighet legges det vekt på at skattyteren med: ”... en enkel forespørsel kunne klarlagt at saken fortsatt var under behandling.”

Breiland:

Det ble lagt vekt på ligningsmyndighetenes ressursituasjon og at det ville innebære ”ressursødende dobbeltarbeid” dersom ligningsmyndighetene skulle arbeide med saken parallelt med avgiftsmyndighetene.

Slørdahl:

Likhets- og rettferdighetsprinsippet gis relevans når førstvoterende legger vekt på at den materielle skatteplikt er klar og uomtvistet.

Både flertallet og mindretallet viser til lignl. §9-5 nr. 7. At bestemmelsen er anvendt som et relevant argument, kan neppe innebære mer enn at de hensyn som etter bestemmelsen skal vurderes, også vil være relevante i en passivitetsvurdering etter ulovfestede regler.

## **7 BERGNINGEN AV PASSIVITETSPERIODEN**

Jeg vil i det følgende forsøke å bringe klarhet i hvorledes Høyesterett i de fem passivitetsavgjørelsene har beregnet passivitetsperiodene. Det sentrale vil være å se på fra hvilket tidspunkt det er lagt til grunn at passivitetsperioden har begynt å løpe (starttidspunktet). Jeg vil også se på hva som avbryter passivitetsperioden.

Deretter vil jeg se på betydningen av passivitetsperiodens lengde samt drøfte betydningen av at det foreligger flere passivitetsperioder.

## 7.1 – Starttidspunktet for passivitetsperioden

Gjennomgangen nedenfor viser at starttidspunktet for passivitetsperioden enten knyttes til det tidspunktet da alle relevante opplysninger for å gjennomføre en korrekt ligning forelå, eller til det tidspunkt skattyteren ble varslet om at ligningen vil bli endret. I de tilfeller der oversendelse av bokettersynsrapporten ikke har etterlatt seg tvil om at ligningen vil bli endret i samsvar med rapporten, har oversendelse av rapporten blitt ansett for å være tilstrekkelig varsel.

Hovet<sup>21</sup> drøfter beregningen av passivitetsperioden i sin artikkel. Om passivitetsperiodens starttidspunkt skriver han:

”Et naturlig utgangspunkt vil være å knytte passivitetsfristens starttidspunkt (tidligst) til det tidspunkt da endringssaken anses tatt opp, som samtidig vil være tidspunktet for avbrytelse av foreldelsesfristene etter ligningsloven §9-6. Poenget i denne sammenheng er at når endringssaken tas opp i lovens forstand, innebærer det at ligningsmyndighetene får en plikt til å behandle saken ut fra en *forsvarlig* fremdriftsplan”.

Jeg er ikke uenig i at tidspunktet da saken ”tas opp” kan være starttidspunktet for en passivitetsperiode. Som nevnt ovenfor, og som gjennomgangen nedenfor viser, er imidlertid dette ikke det eneste tenkelige utgangspunktet for en passivitetsperiode. Tvert i mot kan sommel hos ligningsmyndighetene oppstå på flere stadier i ligningsbehandlingen, også før varslingstidspunktet.

### 7.1.1 – Alle relevante opplysninger foreligger

#### Rodeløkken:

Gjennom bokettersynet hos Rodeløkken ble alle relevante opplysninger for å kunne gjennomføre en korrekt ligning klarlagt. Bokettersynsrapporten, som imidlertid konkluderer

---

<sup>21</sup> s. 181. se også note 13 s.185

derte feilaktig, ble sendt skattyteren 6/11-1957, hvorpå vedtak ble fattet i samsvar med rapporten den 28/11-1957.

Det fremstår som litt uklart akkurat hvilken dato Høyesterett legger til grunn som starttidspunktet for passivitetsperioden. Høyesterett legger til grunn at passivitetsperioden starter når "...den bestemmende myndighet har fått seg forelagt alle relevante opplysninger". Utgangspunktet for passivitetsperioden må derfor senest være da ligningsnemnda fattet vedtak i samsvar med rapporten – kanskje allerede noe tidligere, da ligningskontoret fikk oversendt bokettersynsrapporten.

Passivitetsperioden ble avbrutt ved endringsvedtaket i 1962, fire-fem år senere.

#### Faktum Forlag:

Bokettersynet hos forlaget i februar 1979 ledet til en bokettersynsrapport som ble sendt skattyteren. På bakgrunn av rapporten sendte Faktum Forlag inn tilleggsopplysninger. Høyesterett la til grunn at passivitetsperioden startet da forlaget ga sin uttalelse til ligningsnemnda idet det da ikke skjedde noe i saken før to og et halvt år senere, ved ligningsnemndas vedtak den 5. november 1981.

Her var det ikke oversendelse av bokettersynsrapporten som ble regnet som fristens utgangspunkt. Først da skattyteren senere kom med tilleggsopplysninger ble faktum avklart, slik at ligningsmyndighetene hadde et forsvarlig grunnlag å bygge sin avgjørelse på.

#### Breiland<sup>22</sup>:

---

<sup>22</sup> Woldseth har kommentert Breiland-dommen. Han kritiserer ikke at alle relevante opplysninger legges til grunn som passivitetsperiodens utgangspunkt. Han er imidlertid kritisk til ligningsmyndighetenes varslingspraksis. Se s. 278.

Høyesterett legger til grunn at den første passivitetsperioden startet i august 1983, da avgjørelsen til klagenemnda for merverdiavgiftssaker ble forelagt for ligningsmyndighetene, og dermed også alle relevante opplysninger for å gjennomføre en forsvarlig ligning. Fra dette tidspunkt skjedde det ikke noe i saken før endringsligning ble varslet, ca ett år og ni måneder senere.

Gjennomgangen over viser at i både Rodeløkken, Faktum-Forlag og Breiland ble det lagt til grunn at passivitetsperioden startet på det tidspunkt da alle relevante opplysninger for å kunne gjennomføre en riktig ligning forelå for ligningsmyndighetene.

På bakgrunn av rettskildedrøftelsen ovenfor, må det være forsvarlig å legge til grunn at det rettslige utgangspunktet for å regne passivitetsperiodens starttidspunkt fra tidspunktet da alle relevante opplysninger forelå, er de forvaltningsrettslige saksbehandlingsprinsippene. Når myndighetene først har grunnlag for å kunne treffe et korrekt vedtak, tilsier isolert sett både hensynet til skattyteren og ligningsforvaltningen at gjennomføringen av endringene ikke bør vente.

Rodeløkken-saken blir dermed et prejudikat for at passivitetsperiodens utgangspunkt kan beregnes fra det tidspunktet da alle relevante opplysninger foreligger, og at ligningsmyndighetene fra dette tidspunkt ikke kan vente altfor lenge med å gjennomføre de endringer som opplysningene gir grunnlag for. I Faktum Forlag-saken og i Breiland-saken ble derfor Rodeløkken-avgjørelsen relevant for beregningen av starttidspunktet for passivitetsperioden.

Oslo tingretts dom i Utv. 2008 s. 1658 bygger på Høyesteretts praksis når de uttaler: ”Slik retten ser det, kan passivitetsvirkninger ikke inntre før skattemyndighetene hadde foranledning til å se problemet”. Ved et bokettersyn hos skattyteren i 2004 fremkom opplysninger som kunne foranledige ytterlige undersøkelser. I juni 2005 ble skattyteren tilskrevet for tilleggsopplysninger. Først i svarbrevet av august 2005 forelå alle relevante opplysninger som gav foranledning til å se problemet, og dermed også utgangspunktet for

passivitetsperioden. Vedtak forelå allerede november samme år. Passivitetsperioden var dermed for altfor kort.

### 7.1.2 – Varsel

#### Haugsrud:

Etter et bokettersyn hos Haugsrud ble rapport sendt skattyteren 28. april 1960. Varsel om etterligning ble imidlertid ikke sendt Haugsrud før 15. oktober 1964. Høyesterett la likevel til grunn at den første passivitetsperioden startet allerede ved oversendelse av rapporten til skattyteren, idet Haugsrud da måtte være "...fullstendig klar over at rapporten hadde avdekket forhold som måtte medføre en større etterligning." Det ble dermed lagt til grunn at oversendelse av rapporten innebar et tilstrekkelig varsel om at endringssak var på gang.

Om å anse bokettersynsrapporten som tilstrekkelig varsel, slik at passivitetsperioden begynner å løpe, skriver Hovet<sup>23</sup>:

"Et vilkår for at man skal regne passivitetsfristen allerede fra avsendelsen av bokettersynsrapporten, må være at ligningsmyndighetene gir en klar føring i rapporten om hva de mener i relasjon til spørsmålet om etterligning, samt at skattyter ikke kan ta feil om at endringssak overveies reist".

Jeg tolker Hovet slik at han med det hevder at der ligningsmyndighetene har gitt en klar nok føring, anses saken "tatt og opp" etter lignl. §9-6. Dette er i tråd med hva han hevder er utgangspunktet for passivitetsperioden, jfr. foran s.36.

Utgangspunktet for den andre passivitetsperioden i Haugsrud-saken var ligningskontorets varsel om etterligning.

#### Breiland:

---

<sup>23</sup> s. 182.

Den andre passivitetsperioden i denne saken ble av Høyesterett regnet fra etterlignings-saken ble ”tatt opp” i mai 1985 til endringsvedtaket forelå i september 1986.

Slørdahl:

Det forelå to passivitetsperioder i saken, og begge fraksjoner la til grunn at den første passivitetsperioden startet da Slørdahl i vedlegg til ligningsutskriften ble varslet om at aksjesalget ikke ville bli beskattet. På dette tidspunkt visste ligningskontoret at Slørdahls ligning var blitt feil. Etter dette tidspunkt foretok ikke ligningsmyndighetene seg noe før ett år og ni måneder senere.

(Dommer Skåre’s votum som utgjorde flertallet, la til grunn at saken var under behandling i hele denne perioden, og beregnet dermed naturlig nok heller ikke noe starttidspunkt for passivitet).

For mindretallet var det av betydning at alle relevante opplysninger forelå allerede under den ordinære ligningsbehandlingen idet de legger til grunn at ligningsmyndighetene på dette tidspunkt ”... hadde vært i stand til å foreta en riktig ligning på grunnlag av oppgaver som allerede fantes ved kontoret...”, selv om det da var nødvendig å søke i eldre dokumenter som forelå på ligningskontoret. Det kan med det se ut som om at mindretallet legger tidspunktet da alle relevante opplysninger forelå til grunn for fristberegningen. Begrunnelsen var at Slørdahl etter dette tidspunkt ikke hadde kommet med ytterligere opplysninger i forhold til de som allerede forelå under ordinær ligning. Det gir imidlertid her ikke mening å beregne passivitetsfristen allerede fra ordinær ligning. Ligningsmyndighetene var nemlig verken klar over at ligningen var blitt feil, eller hadde med vilje utsatt behandlingen av spørsmålet om skatteplikt. Det korrekte må derfor være å tolke mindretallet slik at også de legger tidspunktet for ligningsutskriften, da de visste eller burde vite at ligningen var blitt feil, til grunn som starttidspunkt for passivitetsperioden.

Den første passivitetsperioden ble avbrutt av at Slørdahl på nytt mottok et feilaktig skatteoppgjør.



Den andre passivitetsperioden i denne saken var på åtte måneder. Ligningsmyndighetene hadde i denne perioden somlet med utsendelsen av endringsvedtaket. Det er litt uenighet mellom de voterende om starttidspunktet. Både førstvoterende og annenvoterende la til grunn at passivitetsperioden startet dagen vedtaket ble fattet av ligningsnemnda. Tredjevoterende regnet imidlertid den andre passivitetsperiodens utgangspunkt fra Slørdal ble varslet pr. telefon den 1. september, som var en uke tidligere.

Perioden ble avbrutt da endringsvedtaket ble mottatt av Slørdahl i juli 1990.

Felles for beregningen av passivitetsperiodene i sakene ovenfor er at starttidspunktet ble beregnet fra dagen da skattyteren er på en eller annen måte var blitt gjort klar over at ligningen kunne bli endret, med unntak av to vota i Slørdahl-dommen, som regnet starttidspunktet for den siste perioden fra det tidspunkt da endringsvedtaket ble fattet.

Passivitetsperiodens utgangspunkt ble dermed i disse sakene regnet annerledes enn i prejudikatsavgjørelsen, hvor passivitetsperioden ble regnet fra tidspunktet da alle relevante opplysninger forelå.

Høyesterett sier ikke hvilket grunnlag de bygger på når de legger tidspunktet da skattyteren må anses for å ha blitt underrettet til grunn for passivitetsperiodens starttidspunkt.

Ligningslovens §9-7 pålegger ligningsmyndighetene å varsle skattyteren når en sak tas opp på annen måte enn ved klage. At skattyter skal varsles om at ligningen vil bli gjenstand for endring, har dessuten også grunnlag i prinsippet om god forvaltningsskikk.

Hensynet til skattyterens behov for å kunne forberede seg, ta til motmele og innrette seg deretter begrunner ligningsmyndighetenes varslingsplikt. Når en sak er varslet, tilsier også hensynet til skattyteren at ligningsmyndighetene også faktisk foretar seg noe i saken, i tråd med hva det ble varslet om. Det er jo nettopp det et varsel innebærer – at ”noe” vil skje.

Det er nærliggende at Høyesterett bygde på hensynene bak varslingsreglene ved beregningen av passivitetsperiodens utgangspunkt.

### 7.1.3 – Berettiget forventning

Felles for Høyesterettsdommene – så nær som Rodeløkken – var at skattyteren var klar over at ligningsmyndighetene arbeidet med endringssaken da det stoppet opp. Skattyterne kunne dermed ikke ha noen berettiget forventning om at det ikke ville bli noen beskatning. I Rodeløkken derimot, var det allerede fattet et endringsvedtak, og skattyteren kunne dermed ikke tenke seg at det ville bli noen ny endringssak. Dette reiser spørsmålet om tidspunktet da skattyter på en eller annen måte får en berettiget forventning om beskatningen, kan ha betydning for når passivitetsperioden begynner å løpe.

Hovet bygger for så vidt på et innrettelseshensyn når han hevder at det er et vilkår for at passivitetsperioden kan begynne å løpe at det er gitt en klar føring i rapporten om de skattemessige forhold, jfr. 7.1.2.

Jeg tillater meg å undres litt over Hovets standpunkt. Høyesterett har jo nettopp i motsatt retning lagt vekt på at den skattyter som er gitt et klart inntrykk av ligningsmyndighetenes synspunkt, ikke kan ha noen forventning om at endringsligning ikke ville bli gjennomført.

Etter mitt syn kan det være større grunn til å la passivitetsperioden begynne å løpe der det i rapporten ikke er gitt noen klar føring om ligningsmyndighetenes standpunkt. Her vil endringer etter lang tid kunne oppleves som en stor belastning.

Berettiget forventning kan også oppstå på andre stadier enn varslingstidspunktet. Det kan eksempelvis tenkes at bokettersynet trekker ut. Da kan det hende at skattyter allerede under ettersynet får en berettiget forventning om at det ikke kommer noe ut av det, og at passivitetsperioden begynner å løpe en gang under bokettersynet.

Det kan også tenkes at ligningsmyndighetene på et tidspunkt gir signaler til skattyter som kan oppfates som at saken er avsluttet. Da kan det være grunn til å regne passivitetsperioden fra tidspunktet skattyter fikk forventninger om at det ikke ville bli noen beskatning.

#### 7.1.4 – Sammenfatning

Som nevnt under pkt. 4, kan det i løpet av ligningsmyndighetenes behandling av en sak tenkes en rekke utgangspunkter for passivitet.

De saker som har vært behandlet av Høyesterett har jeg funnet det hensiktsmessig å gruppere i to.

Der ”alle relevante opplysninger foreligger” er følgende utgangspunkter for passivitet plassert;

- Endringsvedtak er fattet når saken stopper opp(Rodeløkken).
- Skattyteren har inngitt tilsvaret til ligningsmyndighetene når saken stopper opp (Faktum Forlag).
- Avgjørelse fra annen myndighet foreligger uten at ligningsmyndighetene foretar seg noe (Breiland).
- Endringsvedtak er fattet, men det somles med utsendingen (Slørdahl)

Dommene viser at passivitet kan inntre forut for varslingstidspunktet.

Der skattyteren på en eller annen måte er varslet, er følgende utgangspunkter for passivitet plassert;

- Bokettersynsrapport er oversendt skattyteren (Haugsrud).
- Etterligning blir varslet (Haugsrud og Slørdahl).
- Saken blir tatt opp til endring (Breiland).

Det betyr likevel ikke at andre startidspunkter ikke kan være relevante utgangspunkter for en passivitetsperiode. Eksempelvis faller den andre passivitetsperioden i Faktum Forlag utenfor denne grupperingen, som startet med at skattyteren klaget på ligningsnemndas vedtak.

Uten at det har vært behandlet av Høyesterett, kan det eksempelvis også tenkes at ligningsmyndighetene har foranledning til å se at beskatning kan være aktuelt, men somler med å hente inn relevante opplysninger for å kunne ta endelig stilling til skattespørsmålet. Et aktuelt utgangspunkt for passivitetsperiodens begynnelse kan da tenkes å være allerede tidspunktet ligningsmyndighetene burde ha reagert. Oslo tingrett var så vidt inne på en slik type problemstilling i dom i Utv. 2008 s. 1658 (jfr. ovenfor), uten at det ble drøftet. Her fikk ligningsmyndighetene allerede i 2004 opplysninger som kunne foranledige ytterligere undersøkelser. At tidspunktet ikke diskuteres som aktuelt utgangspunkt for passivitetsperioden var muligens fordi perioden her under enhver omstendighet var for kort.

## 7.2 – Betydningen av flere passivitetsperioder

I alle sakene – så nær som Rodeløkken - forelå det flere passivitetsperioder.

I Haugsrud-saken starter den andre passivitetsperioden der den første slutter, med varsel om endringsvedtak den 15/10-64. Perioden varte til ligningsnemnda fattet endelig vedtak i desember 1965.

Også i Breiland-saken starter den andre passivitetsperioden der den første slutter – med at saken blir ”tatt opp”. Perioden varte frem til endelig vedtak forelå.

I Slørdahl-saken gikk det bare få dager fra den første periodens avslutning, da feilaktig endringsvedtak ble mottatt i august 1989, og ny passivitetsperiode som startet med varsel den 1. september 1989.

Der det foreligger flere passivitetsperioder, ser det ut til at den andre perioden gjennomgående starter der den første slutter. Det har kun vært et meget kort opphold, og ligningsmyndighetene har foretatt seg lite før en ny passivitetsperiode inntreffer.

At Høyesterett har lagt til grunn at det foreligger to passivitetsperioder – og ikke en sammenhengende periode – skyldes nok at ligningsmyndighetene likevel foretok seg ”noe” ovenfor skattyteren, slik at det ble et brudd i passiviteten.

Ikke i noen av avgjørelsene vurderer Høyesterett passivitetsperiodene samlet, hvilket trolig har sammenheng med at det er tillagt vekt at den første perioden ikke gav skattyteren noen berettiget forventning om at ligningsmyndighetene hadde gitt opp saken, hvorpå den neste perioden innledes med et varsel el. som gav skattyteren en klar indikasjon på at saken fortsatt var under behandling.

I dom inntatt i Utv. 2001 s. 475 er lagmansretten dermed ikke i overensstemmelse med Høyesteretts praksis når det fremhever at ”... saken må avgjøres på bakgrunn av en helhetsvurdering av den samlede tid som er medgått fra varsel til vedtak”. Det var i saken flere kortere passivitetsperioder, som til sammen utgjorde ca. fire år. Avgjørende ble imidlertid at det dreide seg om grov skatteunndragelse og at skattyteren ikke på noe tidspunkt kunne ha noen berettiget forventning om at det ikke ville bli noe ut av saken.

At det foretas selvstendige vurderinger av hver enkelt periode, medfører at saken kan versere i ligningsmyndighetens systemer over lenger tid uten at passivitet inntreffer. Eksempelvis i Breiland-saken, hvor det at saken verserte til sammen i tett opp til syv år i det hele tatt ikke ble vurdert.

Det kan stilles spørsmål ved om det er hensyn som kan begrunne at passivitetsperiodene i tillegg bør vurderes i sammenheng.

Hensynene som ligger til grunn for kravet om forsvarlig saksbehandling og god forvaltningsskikk, trekker isolert sett i retning av at passivitetsperiodene bør vurderes samlet – især når det som i de sakene som har vært oppe for Høyesterett - knapt nok har vært et ”brudd” mellom periodene. Særlig ligningsmyndighetenes plikt til å opptre hensynsfullt og at saken i samtlige tilfeller har vært ferdig utredet på tidspunktet da den andre passivitetsperioden startet, trekker i retning av at periodene vurderes i sammenheng. Det fremkommer ikke at det i noen av sakene var forhold som kunne begrunne ytterligere ventetid for skattyteren.

Å vurdere passivitetsperiodene samlet, har vært berørt i juridisk teori. I kommentarer til Breiland-dommen er Woldseht<sup>24</sup> inne på å se på den totale passivitet.

”Her hvor det faktisk gikk 5 år før varsel om ligningsmessige forføyninger ble gitt og ytterligere 1 år før etterligning ble gjennomført, mener jeg at dette sammenlagte tidsrom kanskje burde vært tilstrekkelig til å gi B medhold på dette punkt”.

Også hensynet til effektivitet i ligningsforvaltningen er et argument for at passivitetsperiodene bør vurderes i sammenheng. Blir en sak liggende ubehandlet over lengre tid, krever det ressurser å på ny sette seg inn i saken. Ressurser som kanskje kunne vært spart dersom saken hadde vært slutført etter den første passivitetsperioden.

Argumentet om at passivitetsperiodene bør vurderes samlet av hensyn til effektivitet i ligningsforvaltningen, har støtte i juridisk teori. Banoun<sup>25</sup> skriver følgende:

”Det bør dessuten kunne stilles strengere krav til ligningsmyndighetenes videre fremdrift i skattesaker hvor ligningsmyndighetene på et tidligere stadium av saken har utvist passivitet. I relasjon til spørsmålet om den samlede utviste passivitet skal medføre bortfall, bør flere perioder med passivitet til en viss grad kunne kumuleres”.

---

<sup>24</sup> s. 278

<sup>25</sup> s. 259.

Det kan i denne sammenheng også ha verdi å trekke en parallell til saker hvor EMK har relevans. Etter EMK art. 6 nr. 1 skal eksempelvis straffesaker avgjøres innen rimelig tid etter at siktelse er tatt ut. Det innebærer at det stilles krav om at den samlede saksbehandlingstiden – fra straffesiktelse til tiltale - ikke må være for lang. I Rt. 2000 s. 996 ble det avgjort at forhøyd tilleggsskatt er straff etter EMK art. 6 nr. 1, og at varsel om tilleggsskatt skal regnes som en straffesiktelse. Utgangspunktet for rimelig tid-vurderingen ble dermed den dagen skattyter mottar underretning fra ligningsmyndighetene om at det kan være aktuelt å ilegge tilleggsskatt. Når behandlingen av tilleggsskattsaken, fra varsel til domstolsbehandling, for to ulike inntektsår, tok nesten åtte og elleve år, ble det sluttet at dette var for lang tid. Siden tilleggsskatten ble ansett som straff, hadde skattyters rettsvern særlig vekt. I sakene her er det verken tale om tilleggsskatt eller straff. Andre hensyn gjør seg derfor gjeldende.

Selv om ikke EMK har direkte relevans for sakene her, kan det at Høyesterett gjennom drøftelsen av EMK art. 6 nr. 1 har hatt fokus på saksbehandlingstiden i forvaltningen, kanskje signalisere en endret, og mindre tolerant holdning til at saksbehandlingen i forvaltningen trekker ut. I seg selv er dette et argument for at det også bør ses på den totale tiden saken verserer i ligningsmyndighetenes systemer, og at passivitetsperiodene bør vurderes samlet. I denne sammenheng er det også et relevant argument at de avgjørelsene hvor saksbehandlingstiden har vært drøftet etter EMK art. 6 nr. 1, i tid er kommet etter de avgjørelser hvor passivitet er drøftet etter den ulovfestede skatterettslige passivitetsstandard.

Også sett i lys av samfunnets generelle utvikling, hvor det på alle områder forventes effektivitet, gir det mening å vurdere passivitetsperiodene under ett.

At Høyesterett ikke diskuterer den totale passiviteten, kan imidlertid ikke forstås slik at det utelukkes at passivitetsperiodene kan vurderes samlet. Skattyterne har ikke i sine prosedyrer anført at passivitetsperiodene skal vurderes samlet, muligens med unntak av

Breiland-dommen, hvor det ble anført at det skulle ses hen til den tidligere likvidasjons-ligningen.

Ovennevnte drøftelse viser at det finnes gode argumenter for å vurdere passivitetsperiodene samlet.

Også i Faktum Forlag forelå det to passivitetsperioder. Høyesterett drøfter i det hele tatt ikke den andre passivitetsperioden, som starter med forlagets klage på ligningsnemndas vedtak i november 1981 og avbrytes fire år senere med at overligningsnemnda fastholdt vedtaket.

Den andre passivitetsperioden i Faktum Forlag skiller seg fra de øvrige sakene idet det allerede var fastsatt en riktig ligning da perioden startet. Det er mulig Høyesterett ikke tar stilling til den andre passivitetsperioden fordi rettsvirkningene av ligningsmyndighetenes passivitet i tilfelle ville bli at ligningen ville måtte endres til en uriktig ligning?

Kanskje hadde skattyteren også all mulig grunn til å innrette seg etter ligningsnemndas vedtak – og ikke etter klagen, og kanskje var det ikke grunn til å han noen berettiget forventning om at klagesaken ville føre frem?

Idet jeg har avgrenset mot de rene klagesaker, går jeg ikke nærmere inn på den andre passivitetsperioden i Faktum-Forlag.

### 7.3 – Passivitetsperiodens lengde

I kapittelet her ser jeg på hva som kan utledes av Høyesteretts praksis om passivitetsperiodens lengde.



I Rodeløkken-dommen var en passivitetsperiode på fire-fem år tilstrekkelig til at ligningsmyndighetene mistet sin adgang til å endre ligningen. Tiden som var gått ble sett i sammenheng med ligningsmyndighetenes uheldige håndtering av saken.

I Haugsrud-saken var derimot en periode på fire og et halvt år uten at ligningsmyndighetene foretok seg noe, ikke tilstrekkelig til at endringsadgangen bortfalt. Her ble tiden som var gått sett i sammenheng med skattyters opplysningssvikt.

I Faktum-Forlag kom Høyesterett til at to og et halvt års passivitet ikke var tilstrekkelig til at passivitetsvirkninger inntrådte. Også her ble tiden som var gått sett i sammenheng med skattyterens forhold.

I Breiland-saken var hver passivitetsperiode på henholdsvis ett år og ni måneder, og ett år og fire måneder. Passivitetsperiodene var dermed kortere enn i de tidligere sakene. Begge periodene ble vurdert i sammenheng med skattyterens forhold.

I Slørdahl-saken var periodene på henholdsvis ett år og ni måneder og åtte måneder. Begge fraksjoner vurderte, i tråd med Høyesteretts praksis, passivitetsperiodens lengde i sammenheng med sakens øvrige forhold. Som representant for flertallet gir tredjevoterende uttrykk for at passivitetstiden bør vurderes nyansert. Det må være forsvarlig å tolke uttalelsen slik at det med det gis uttrykk for at det skal foretas en individuell vurdering av tiden som har gått, hvor øvrige relevante hensyn tas i betraktning.

Tredjevoterende i Slørdahl-dommen uttrykker dermed hva Høyesteretts praksis nettopp viser – at passivitetsperiodens lengde ikke kan vurderes isolert - men i sammenheng med sakens øvrige forhold.

Det kan på bakgrunn av Høyesteretts praksis vanskelig utledes noe konkret om hvor lang passivitet som kan aksepteres før ligningsmyndighetene taper sin endringsadgang, annet enn at det skal foretas en avveining av periodens lengde mot de øvrige forhold i saken.

Særlig har det hatt vekt hvorvidt skattyteren har inngitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, samt om ligningsmyndighetene har gitt signaler som kunne gi skattyteren en berettiget forventning om at saken var avsluttet.

Der skattyteren ikke har inngitt uriktige opplysninger, og ligningsmyndighetene har truffet et vedtak som skattyteren oppfatter som endelig, må det kunne utledes at ligningsmyndighetenes endringsadgang er tapt når de ikke har foretatt seg noe på fire - fem år.

Hvor skattyteren ikke har oppfylt sin opplysningsplikt, har Høyesterett ikke i noe tilfelle gitt skattyteren medhold i at endringsadgangen er tapt. I Haugsrud-dommen var fire og et halvt års sammenhengende passivitet ikke tilstrekkelig.

## **8 Betydningen av de enkelte argumenter**

Gjennomgangen av de fem Høyesterettsavgjørelsene viser at flere argumenter er gitt relevans ved passivitetsvurderingen. I det følgende vil jeg drøfte hvert enkelt argument for seg. På den måten vil jeg forsøke å komme frem til det enkelte arguments holdbarhet og egenvekt.

### **8.1 – Betydningen av opplysningsplikten**

Opplysnings- og selvangivelsesplikten er lovfestet i ligningsloven kapittel 4.

Jeg viser herunder til drøftelsen av rettsgrunnlaget foran.

I det følgende vil jeg ta for meg de fem høyesterettsavgjørelsene for å drøfte hvilken betydning opplysningsplikten er gitt i praksis.

Selv om skattyteren strengt tatt hadde gjort en feil i Rodeløkken-dommen, ble det i skattyters favør tillagt vekt at det ikke var gjort noe bevisst forsøk på å føre ligningsmyndighetene bak lyset.

Tilsvarende la også mindretallet i Slørdahl-dommen vekt på at skattyteren ikke bevisst hadde forsøkt å unndra beskatning.

I de øvrige avgjørelser, herunder flertallet i Slørdahl-dommen, ble det sett annerledes på skattyterens situasjon.

I Haugsrud-dommen var det tale om en ikke bokført varelagerreserve, som til sammen medførte en etterligning på kr 637.500,-. Det ble lagt vekt på at Haugsrud måtte vite at beløpet var skattepliktig.

I Faktum Forlag var det inngitt feilaktige avgiftsoppgaver som til sammen førte til en etterberegning av arbeidsgiveravgift på kr 148.608,-.

I Breiland-dommen, hvor det var avdekket vareuttak og unndratt merverdiavgift, ble Breiland ansvarlig for selskapets forpliktelser. Etterberegnet skatt utgjorde kr 610.016,-.

I Slørdahl-dommen hadde skattyteren holdt tilbake opplysninger om at aksjer var ervervet ved emisjon. Realisasjonen av aksjene var skattepliktig, og gevinsten ble beregnet til kr 837.500,-, hvorav skatten utgjorde kr 248.850,-.

Det var i de fire sistnevnte avgjørelsene tale om brudd på opplysningsplikten, og ikke i noen av sakene ble skattyteren gitt medhold i at endringsadgangen var tapt. Høyesterett la, i skattyters disfavør, stor vekt på at den skattyter som har gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger, ikke skal ha den samme beskyttelse som den som lojalt har oppfylt sin opplysningsplikt.

At brudd på opplysningsplikten skal tillegges vekt, støttes også av det likhetsprinsipp som skattelovgivningen bygger på.

Det er videre et argument at det vil stride mot den alminnelige rettsbevissthet, og sende uheldige signaler ut i samfunnet, om den skattyter som ikke har oppfylt sin opplysningsplikt skal slippe unna beskatning fordi ligningsmyndighetene har brukt lang tid.

Også i juridisk teori har det støtte at brudd på opplysningsplikten tillegges vekt i skattyters disfavør ved vurderingen av virkningene av passivitet. Rygh<sup>26</sup> har følgende synspunkt:

”I skatteforhold hvor skattyderen har en så vidt utstrakt opplysningsplikt overfor ligningsmyndighetene og hvor det tross alt er så vidt snau foreldelsesfrist for efterligning, er det derimot neppe berettiget å operer med passivitetsvirninger hvor skattyderen bevisst har ført ligningsmyndighetene bak lyset”.

Både ligningsloven, forarbeider til ligningsloven, Høyesteretts praksis, reelle hensyn og juridisk teori støtter at opplysningsplikten er et argument med stor egenvekt.

Det må etter dette kunne konkluderes med at egenvekten av opplysningsplikten er stor.

Det er etter dette på sin plass å stille spørsmål ved om den skattyter som ikke har oppfylt sin opplysningsplikt, overhodet har mulighet til å vinne frem med en passivitetsanførsel.

Før jeg slutter endelig om betydningen av opplysningsplikten er det derfor nødvendig å drøfte om det finnes argumenter som taler for at brudd opplysningsplikten kan tillegges mindre vekt.

---

<sup>26</sup> s. 222.

### 8.1.1- Om brudd på opplysningsplikten kan være unnskyldelig

Uten at det er grunnlag for å gi bestemmelsene direkte anvendelse her, er det likevel et relevant argument at ligningsloven åpner for at det skal ses mildere på en skattyter som unnskyldelig har inngitt uriktige opplysninger.

Ligningslovens §10-3 om unntak fra tilleggsskatt er en bestemmelse av en slik art, og som i en viss grad tar hensyn til den skattyter som unnskyldelig har inngitt uriktige oppgaver. Bestemmelsen er imidlertid en ganske snever unntaksregel.

En bestemmelse som imidlertid ligger noe nærmere den type problemstilling som drøftes her, er ligningslovens §9-6 nr. 3. Bestemmelsen beskytter mot endringer senere enn to år etter inntektsåret der skattyter ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, eller ikke var eller burde være klar over skrive- eller regnefeil i selvangivelsen.

Ligningslovens system støtter dermed at en feil kan være unnskyldelig.

Jeg vil videre se på om Høyesteretts praksis støtter at det kan ses mildere på brudd på opplysningsplikten der feilen er unnskyldelig.

Som nevnt foran må det kunne legges til grunn at Rodeløkken hadde inngitt uriktige oppgaver til ligningsmyndighetene, idet ligningsoppgavene ved en misforståelse var blitt feil. Når Høyesterett uttaler at: ”Rodeløkken ikke bevisst hadde forsøkt å føre ligningsmyndighetene bak lyset ved sin posteringsmåte i oppgjørsskjemaet for inntektsåret 1955 og har heller ikke ellers på noen måte opptrådt klanderverdig”, kan det tyde på at Høyesterett anså Rodeløkkens misforståelse av ligningsmyndighetenes brev for å være en unnskyldelig feil.

Selv om mindretallet i Slørdahl-dommen ikke kan tillegges særlig rettskildemessig betydning, finner jeg det likevel verdt å nevne at mindretallet la vekt på at Slørdahl, med sine

ufullstendige opplysninger om aksjesalget, ikke på noe tidspunkt hadde til hensikt å føre ligningsmyndighetene bak lyset.

Både i Rodeløkken-dommen og i Slørdahl-dommen (mindretallet) legges det dermed til grunn at skattyter ikke bevisst eller med hensikt gav ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger.

Høyesteretts praksis støtter således at det kan ses mildere på en unnskyldelig feil.

Det er imidlertid uklart hva som skal til for å anse feilen som unnskyldelig.

På bakgrunn av uttalelsene i Rodeløkken-dommen og Slørdahl-dommen, kan det se ut som om det i passivitetssakene er tilstrekkelig for unnskyldelighet at skattyter ikke kan bebreides for opplysningssvikten.

Også flertallet i Slørdahl-dommen bygger på en slik subjektiv aktsomhetsvurdering, når det i motsatt retning legges til grunn at Slørdahl hadde en viss innsikt i skattespørsmål, og at opplysningssvikten dermed ikke var unnskyldelig.

Det er grunn til å spørre om en regel som bygger på skattyters aktsomhet harmonerer helt med ligningsloven for øvrig.

I lignl. §9-6 nr. 3 legges det til grunn at det skal foretas en objektiv vurdering av om opplysningene var uriktige eller ufullstendige.

På den annen side skal det etter ligningsloven §10-3 foretas en subjektiv vurdering av om opplysningssvikten var unnskyldelig, og ved den vurderingen kan det være grunnlag for å ta skattyters erfaring og innsikt i betraktning.

Hensynene bak disse reglene er imidlertid forskjellige, og lignl. §9-6 ligger nok nærmere problemstillingen her.

Uten at oppgaven her gir rom for å gå ytterligere inn på en diskusjon av sistnevnte spørsmål, må det på bakgrunn av ovennevnte være forsvarlig å konkludere med at det har betydning for vekten av opplysningsplikten i hvilken grad skattyter kan bebreides for feilen.

#### 8.1.2 – Om størrelsen på unndratt beløp har betydning for opplysningsplikten

Ikke i noen av sakene har Høyesterett diskutert betydningen av beløpets størrelse.

Det er imidlertid verdt å merke seg at det i samtlige av de sakene hvor skattyteren ikke fikk medhold, var tale om betydelige beløp.

Selv om det nok også i Rodeløkken-saken gjaldt et ganske betydelig beløp, og særlig etter datidens pengeverdi, var det likevel langt mindre graverende enn i de øvrige sakene, med et inntektstillegg på kr 24.000,-.

Kanskje er Høyesteretts praksis et argument for at alvorlige brudd på opplysningsplikten tillegges større vekt i skattyters disfavør enn de mindre graverende sakene.

Muligens er det også større grunn til å bebreide den skattyter som ikke passer på å oppgi et større beløp til beskatning. Samtidig som mindre kan beløp kan være lettere å glemme eller overse, og dermed også lettere bli ansett for å være unnskyldelig.

Hensynet til en korrekt ligning har dessuten større vekt desto større beløp det er tale om. Rent samfunnsøkonomisk er det også av betydning at det ses alvorligere på de store skatteunndragelser.

Det kan også være relevant å se på hvor graverende opplysningssvikten er i forhold til passivitetsperiodens lengde. Kanskje kan det være mindre grunn til å legge vekt på en bagatellmessig opplysningssvikt der det har gått flere år uten at ligningsmyndighetene har foretatt seg noe?

Uten at ovennevnte gir grunnlag for å si noe konkret om beløpets betydning, må det være forsvarlig å konkludere med at størrelsen på unndratt beløp kan ha betydning for vekten av opplysningsplikten.

#### 8.1.3 – Betydningen av at det tar tid før opplysningssvikten avdekkes

Det kan tenkes at det går lang tid før en feil oppdages, men at ligningsmyndighetene innen fristen i lignl. §9-6 likevel velger å ta saken opp etter lignl. §9-5 nr. 7. Blir saken deretter liggende, er det grunn til å spørre om opplysningssvikten var av så liten betydning at de uriktige opplysningene av den grunn kan tillegges mindre vekt.

Etter lignl. §9-5 nr. 7 er sakens alvorlighetsgrad og den tid som har gått blant de forhold som skal vurderes før en sak tas opp. At en gammel sak ikke prioriteres etter når den først er tatt opp, kan være et argument for at opplysningssvikten var så lite alvorlig at saken kanskje ikke burde vært tatt opp i det hele tatt.

#### 8.1.4 - Årsakssammenheng

Det kan være grunn til å stille spørsmål ved om brudd på opplysningsplikten kan tillegges vekt der ligningsmyndighetenes passivitet ikke har sammenheng med opplysningssvikten.

Det er gjennomgående vanskelig å si noe om hva passivitet hos ligningsmyndighetene skyldes. En vanlig årsak til passivitet er nok ressursituasjonen og manglende prioriteringer.



Siden jeg forutsetningsvis har lagt til grunn at passivitet ikke er saksbehandling, kan det umiddelbart vanskelig tenkes at den rene passivitet kan ha noen sammenheng med skattyters opplysningssvikt.

Haugsrud-saken kan kanskje likevel være et eksempel på at ligningsmyndighetenes passivitet hadde en viss sammenheng med skattyterens forhold. Haugsrud hadde gitt ligningsmyndighetene uriktige oppgaver, og forholdt seg passiv til hva som var avdekket. Høyesterett uttalte imidlertid klart at det at ligningsmyndighetene ikke foretok seg noe, ikke kunne unnskyldes med at de satt og ventet på skattyterens reaksjon på bokettersynsrapporten.

Kanskje er ovennevnte et argument for at det ikke kan kreves årsakssammenheng mellom ligningsmyndighetenes passivitet og skattyters opplysningssvikt for at skattyter skal gis medhold.

På den annen side kan det tenkes at avdekkingen av uriktige ligningsoppgaver, fordrer ytterligere undersøkelser. Dersom det etter dette somles med å foreta de nødvendige undersøkelser, kan det strengt tatt hevdes at passiviteten har sammenheng med skattyters opplysningssvikt, ut fra den betraktning at det ikke ville vært noe passivitet dersom riktige opplysninger var blitt gitt med en gang.

Slørdahl-dommen kan fungere som eksempel. De mangelfulle opplysningene om emisjonen var årsaken til at ligningen ikke ble riktig med en gang, og dermed foranlediget undersøkelser og passivitet hos ligningsmyndighetene.

Den andre passivitetsperioden i Slørdahl-dommen derimot, er det vanskeligere å tenke seg at hadde sammenheng med skattyters opplysningssvikt, idet passiviteten der skyldtes ren sommel med utsendelse av vedtaket.

Selv om Høyesterett ikke vurderer årsakssammenheng, kan det likevel være gode argumenter for å i en viss grad se hen til foranledningen til at passiviteten i det hele tatt oppsto, og kanskje legge mindre vekt på opplysningssvikten der passiviteten ikke har sammenheng med skattyters opplysningssvikt.

#### 8.1.5 – Sammenfatning opplysningsplikten

Ovennevnte viser at egenvekten av opplysningsplikten er stor. I skattyters disfavør tillegges argumentet vekt ved brudd på opplysningsplikten. Om feilen var grov eller om skattyter kan bebreides for de uriktige eller ufullstendige opplysningen, kan få betydning for vekten av argumentet. Det kan også ha betydning for vekten hvorvidt det er årsakssammenheng mellom opplysningssvikten og passiviteten. Argumentet stor vekt i skattyters favør der skattyter har oppfylt sin opplysningsplikt.

#### 8.2 – Betydningen av effektivitet

Når ligningsmyndighetene gjør bevisste prioriteringer er det gjerne av hensyn til effektiviteten på ligningskontorene. Effektivitetshensynet og betydningen av ligningsmyndighetenes ressursituasjon flyter strengt tatt flyter litt over i hverandre, idet prioriteringer gjerne gjøres på grunn av ressurs situasjonen. Jeg velger likevel å sonde mellom argumentene her, fordi betydningen av ligningsmyndighetenes bevisste prioritering og ressurs situasjonen har vært selvstendig argumenter i passivitetssakene.

For effektivitetsprinsippet som rettskilde viser jeg til rettskildedrøftelsen ovenfor.

Særlig i Breiland-dommen vurderte Høyesterett ligningsmyndighetenes passivitet i et effektivitetsperspektiv. Høyesterett fant ikke grunn til å bebreide ligningsmyndighetene for at de ventet til de forelå en endelig avgjørelse i klagenemnda for merverdiavgiftssaker før etterligningssaken ble behandlet. Det ble lagt vekt på at det ville innebære ”ressursødende

dobbeltarbeid” dersom ligningsmyndighetene skulle arbeide med saken parallelt med avgiftsmyndighetene.

Høyesterett aksepterer med dette at ligningsmyndighetene lar en sak ligge ubehandlet i påvente av en avgjørelse som har betydning for ligningsmyndighetenes videre behandling av saken. Ett år og ni måneders ”ventetid” var ikke tilstrekkelig til at endringsadgangen gikk tapt.

At ligningsmyndighetene foretar bevisste prioriteringer for å unngå ineffektiv saksbehandling, er således et argument som har vekt i ligningsmyndighetenes favør.

Effektivitetshensynet kan imidlertid også ha vekt i motsatt retning, særlig fordi det tar tid å på ny sette seg inn i saken. Også tidligere skatteinngang kan få betydning, men nok begrenset idet rentereglene her kompenserer.

### 8.3 – Betydningen av ligningsmyndighetenes arbeidsbyrde

Praksis viser at Høyesterett har hatt noe varierende syn på betydningen av ligningsmyndighetenes ressursituasjon.

Haugsrud-dommen var den første avgjørelsen hvor Høyesterett kort var inne på ressursituasjonen på ligningskontorene. Høyesterett uttaler at selv om arbeidsbyrden var stor, kan det at ligningsmyndighetene forholdt seg passive ikke unnskyldes med at de ventet på skattyters reaksjon. Det må være forsvarlig å tolke Høyesterett slik at ligningsmyndighetene, til tross for en vanskelig ressursituasjon, plikter å sørge for fremdrift i saken uavhengig av hvorledes skattyter forholder seg. Uttalelsen er et argument for at ressursituasjonen ikke skal tillegges særlig vekt ved vurderingen av ligningsmyndighetenes opptreden.

Også mindretallet i Slørdahl-dommen er av den oppfatning at ligningsmyndighetenes tidspress ikke bør være til hinder for å statuere passivitetsvirkninger. Flertallet diskuterer ikke betydningen av ligningsmyndighetenes ressursituasjon.

Når det gjelder den andre passivitetsperioden i Breiland-dommen, uttaler Høyesterett på den annen side at det må gis en rommelig margin av hensyn til de arbeidsoppgaver og de ressurser ligningsvesenet har, og at arbeidet med etterligning vil kunne ta adskillig tid på grunn av at arbeidet må innpasses i ligningsvesenets øvrige arbeid.

Av forarbeider til ligningsloven fremgår at det var et formål med loven å tilstrebe en mer effektiv behandling av endringssaker, og at skattyterne ikke skulle behøve å vente unødvendig lenge på en avgjørelse. Blant annet skulle også rutinene med avsendelse til data-senteret for skatteberegning rasjonaliseres, slik at ikke skattyter skulle behøve å vente på et samlet utlegg av endringssaker. Relevante sitater fra Ot.prp. 29 er gjengitt under pkt. 6.3 foran.

Hvilken betydning ligningsmyndighetenes arbeidssituasjon skal ha der endringssaker trekkes ut, kan ikke utledes direkte av ordlyden i forarbeidene. Forarbeidene kan likevel være et argument for at arbeidssituasjonen ikke skal ha særlig vekt. Et av formålene med mer effektive rutiner for endringssaker var nettopp å sørge for at saker ikke ble liggende unødig, og frigjøre ressurser til de mer tyngre arbeidsoppgaver.

De ulovfestede forvaltningsrettslige prinsippene som stiller krav til en avgjørelse uten ugrunnet opphold, lovfestet i fvl § 11 a, har gyldighet også for ligningsforvaltningen. Et av formålene med å lovfeste prinsippet var å legge press på forvaltningen ved å understreke betydningen av at forvaltningssaker skal ferdigbehandles så raskt som mulig. Isolert sett er dette et argument for at ressursituasjonen på ligningskontorene ikke kan tillegges særlig vekt – især ikke der alle relevante opplysninger for å fatte et vedtak foreligger eller der saken bare blir liggende etter at den er ferdig utredet – kanskje bare i påvente av at vedtak skal fattes.

Av Ot.prp.75 pkt. 9.1<sup>27</sup> fremgår:

---

<sup>27</sup> pkt. 9.1 – Saksbehandlingstid og foreløpig svar.

”Hva som i det enkelte tilfellet vil være en forsvarlig saksbehandlingstid, vil variere med sakens art og omfang, tilgjengelige ressurser mv.”.

Ordlyden indikerer at det er tillatt å ta i betraktning ressurssituasjonen på ligningskontorene. Imidlertid må dette gjelde under saksbehandlingen. Ordlyden i forarbeidene kan ikke tolkes slik at ressurssituasjonen tillater at en sak som er ferdig utredet blir liggende.

Også i juridisk teori har betydningen av ligningsmyndighetenes ressurssituasjon vært drøftet.

Blant annet er Rygh<sup>28</sup> kritisk til at ressurssituasjonen på ligningskontorene får betydning ved passivitetsvurderingen:

”At ligningsmyndighetene er overbelastet med arbeide, hviket de regelmessig er, kan neppe i seg selv bety at de derfor kan utsette efterligingsspørsmålet svært lenge”.

Også Woldseth<sup>29</sup> gir uttrykk for at tidsnøden på ligningskontorene ikke bør ha særlig vekt:

”Jeg tror dessuten dette med tidsnøden er sterkt overdrevet – at det nærmest er skapt en ”myte” som domstolene tror på og at effektive/rasjonelt drevne ligningskontorer klarer å behandle både store og vanskelige saker etter hvert som de femkommer. Når slike saker blir liggende, skyldes det nok ofte manglende prioriteringsevne hos saksbehandlere/ledelse og/eller manglende oppfølging fra sistnevntes side.”

Det er verdt å nevne at Woldseth var en erfaren ligningsmann, med lang fartstid i skatte-etaten.

Videre har Banuon<sup>30</sup> en mening om passivitetsperiodens lengde og ressurssituasjonen på ligningskontorene:

---

<sup>28</sup> s. 223.

<sup>29</sup> s. 279.

”Høyesterett har vært noe restriktiv i bruken av passivitetslæren. Hensynet til ligningsmyndighetenes arbeid tilsier ikke at ligningsmyndighetene kan la saker ligge urørt i flere år. Krav til forsvarlig og effektiv saksbehandling burde tilsi at flere års passivitet ikke kan godtas. Det bør dessuten kunne stilles strengere krav til ligningsmyndighetenes videre fremdrift i skattesaker hvor ligningsmyndighetene på et tidligere stadium har utvist passivitet.”

Siden det her verken dreier seg om noen straffesiktelse eller tvangsinngrep av annen art, er EMK art. 6 nr. 1 og retten til en rettergang innen rimelig tid, ikke er en relevant rettskilde. Uttalelsen i Bøhlerdommen, Rt. 2000 s. 996, er likevel av generell interesse, og må anses for å være et relevant argument ved vurderingen av betydningen av ligningsmyndighetenes ressurssituasjon også for de saker som ikke omfattes av EMK, idet en avgjørelse innen rimelig tid også er relevant etter både kravet om forsvarlig saksbehandling og formålet med endringsreglene i ligningsloven. Ligningsmyndighetene hadde her vist til dataproblemer og stor arbeidsmengde som grunner til at saksbehandlingen trakk ut. Høyesterett var klar, og uttalte:

”Jeg finner ikke å kunne legge vekt på dette ved bedømmelsen av om saksbehandlingen har skjedd innen rimelig tid. Myndighetenes interne prioriteringer og en vanskelig arbeidssituasjon kan vanligvis ikke hindre at et tidsforløp som er urimelig langt i forhold til den private part, anses som en krenkelse av artikkel 6 nr. 1”.

Uttalelsen knytter seg til en total saksbehandlingstid på nærmere 8 år.

I motsetning til passivitetsavgjørelsene, hvor det er den rene passivitet som diskuteres, er det etter EMK den samlede saksbehandlingstiden som skal vurderes.

Det er verdt å merke seg at uttalelsen her er avsagt etter Breiland-dommen, hvor Høyesterett hadde en ganske annen oppfatning av betydningen av ligningskontorets ressurssituasjon.

Økt fokus på lang saksbehandlingstid etter EMK, har den senere tid ført til en endret holdning og kanskje mindre toleranse for passivitet i ligningsforvaltningen, noe skatte-

---

<sup>30</sup> s. 259.

etatens serviceerklæring også vitner om. Gjennomgående gis det her løfter om kort ekspedisjons- og saksbehandlingstid. Eksempelvis loves klager behandlet innen 3 måneder.

I flere av sakene som Høyesterett har behandlet forelå alle relevante opplysninger da saken ble liggende. Dersom nødvendige juridiske analyser er gjort og innstillingen er skrevet, kan det neppe kreve store ressurser å få saken behandlet av skattekontoret eller skatteklagenemnda. Heller ikke det å forfatte innstillingen er vel gjennomgående det mest ressurskrevende for et ligningskontor. Det som krever ressurser må være å bringe faktum på det rene gjennom bokettersyn og andre undersøkelser. At en sak "blir liggende" etter at den er ferdig utredet og behandlet, er strengt tatt ikke saksbehandling. Gode grunner taler derfor for at ressurssituasjonen, i alle fall på dette stadiet, ikke kan tillegges særlig vekt.

Høyesteretts klare uttalelse i Breiland-dommen er etter dette den eneste rettskilde som klart trekker i retning av at ressurssituasjonen på ligningskontorene skal tillegges vekt.

Både uttalelsen i Haugsrud-dommen, forarbeider til ligningslov, forvaltningsrettslige prinsipper, juridisk teori samt reelle hensyn taler på den annen side for å ikke tillegge ligningsmyndighetenes ressurssituasjon særlig vekt. Likeledes trekker Høyesteretts uttalelser på bakgrunn av EMK, og samfunnets generelt økte fokus på effektivitet, i samme retning.

Selv om Høyesteretts uttalelse i Breiland-saken i seg selv har vekt, må det etter dette likevel være forsvarlig å legge størst vekt på de rettskilder som samlet trekker i motsatt retning.

Det kan etter dette slutes at ressurssituasjonen hos ligningsmyndighetene har svært begrenset vekt ved passivitetsvurderingen.

#### 8.4 – Betydningen av hensynet til en avgjørelse uten ugrunnet opphold

Ovenfor har jeg drøftet begrunnet opphold, som bevisste prioriteringer eller arbeidsbyrde.

For den rettskildemessige betydningen av prinsippet om en avgjørelse uten ugrunnet opphold vises til pkt. 6.2.3.3.

Etter ordlyden i prinsippet, plikter ligningsmyndighetene å sørge for at saken ikke drøyer unødige. Passivitet som ikke er et resultat av bevisste prioriteringer, dekkes dermed av ordlyden. Kanskje bør det nettopp derfor legges større vekt på at ligningsmyndighetene ikke har noen god begrunnelse for hvorfor saken har blitt liggende.

For ordens skyld vil jeg her bare helt kort avklare hvorvidt Høyesterett i det hele tatt vektlegger at oppholdet ikke er et resultat av bevisste prioriteringer.

I Rodeløkken-saken fant Høyesterett at fire til fem års passivitet var for lenge til at endringsadgangen kunne være i behold. Øvrige omstendigheter i saken ble avgjørende.

I etterfølgende avgjørelser diskuterer Høyesterett betydningen av den tiden som har gått, men tiller andre argumenter større vekt.

Høyesterett nøyde seg med å kritisere at ligningskontoret ikke foretok seg noe i løpet av fire og et halvt år i Haugsrud-dommen.

Likeledes bemerket Høyesterett i Faktum Forlag-dommen at to og et halv års passivitet var lang tid.

I Breiland-dommen var det bare den andre passivitetsperioden som var ugrunnet. Den bemerkes knapt nok.

Det kan av Høyesteretts praksis utledes at egenvekten av at et opphold er ugrunnet ikke er stor. Skattyters forhold og ligningsmyndighetenes håndtering av saken for øvrig, har betydning for vekten av argumentet.



## 8.5 – Betydningen av kravet til orden og hensynsfullhet

Alminnelige forvaltingsrettslige prinsipper stiller krav til at ligningsmyndighetene gjennomfører saksbehandlingen på en ordentlig og hensynsfull måte.

Prinsippet uttrykker et aktsomhetskrav til forvaltningen, ut fra den betraktning at ligningsmyndighetene som ”profesjonsutøvere”, har en plikt til å opptre aktsomt og hensynsfullt.

Nedenfor vil jeg se på hvor stor betydning kravet til en ordentlig og hensynsfull saksbehandling har hatt i Høyesteretts argumentasjon.

I Rodeløkken-dommen la Høyesterett, i ligningsmyndighetenes disfavør, vekt på at ligningskontoret hadde opptrådt uheldig ovenfor Rodeløkken. Både det at skattespørsmålet tidligere hadde vært reist ovenfor skattyteren og det at ligningsmyndighetene hadde fått seg forelagt alle relevante opplysninger hadde betydning.

Mindretallet i Slørdahl-dommen karakteriserer ligningskontorets handlemåte som meget klanderverdig, og uttaler:

”...saken har vært behandlet av ligningsmyndighetene på en overfladisk og sendrektig måte. Det må antas at ved en saksbehandling som fylte rimelige kompetansekrav, ville det riktige grunnlag for beskatning av aksjesalgsgevinsten kunne vært klarlagt av ligningskontoret ved enkle midler...”.

Mindretallet får støtte av tredjevoterende, som igjen en dommer sluttet seg til, i at ligningsmyndighetene har en aktsomhetsplikt. Tredjevoterende la imidlertid til grunn at det her ikke var utvist tilstrekkelig mangel på aktsomhet til at dette kunne tillegges vekt i ligningsmyndighetenes disfavør. Det ble i stedet lagt større vekt på skattyters forhold.

I Haugsrud-dommen bemerker Høyesterett: ”...må denne behandling av en betydelig etterligningssak karakteriseres som meget uheldig...”. Det tilføyes at den sene behandling

har ført til en økonomisk belastning for skattyteren. Forholdet tillegges imidlertid ikke nevneverdig vekt.

I Faktum Forlag-saken nøyer Høyesterett seg med kort å kommentere at behandlingen i forbindelse med overligningsnemndas behandling var beklagelig.

I Breiland-dommen diskuteres overhodet ikke ligningsmyndighetenes plikt til å opptre aktsomt.

Dette viser at Høyesteretts i varierende grad har tillagt ligningsmyndighetens plikt til en ordenlig og hensynsfull behandling vekt. I både Rodeløkken-dommen og Slørdahl-dommen hadde ligningskontoret ”rotet” det litt til for skattyteren, og skapt et inntrykk av at det ikke var skatteplikt. I begge disse sakene ble ligningsmyndighetenes uheldige behandling tillagt vekt i ligningsmyndighetenes disfavør. (Selv om dog flertallet var av en annen oppfatning i Slørdahl-saken).

I de øvrige saker var situasjonen annerledes, og ligningsmyndighetenes håndtering ble knapt nok drøftet. Sakens øvrige argumenter ble i stedet tillagt vekt.

Det må etter dette kunne sluttet at det har vekt at ligningsmyndighetene ikke har oppfylt sin plikt til en ordentlig og hensynsfull saksbehandling. Egenvekten av argumentet er begrenset. .

Hovet<sup>31</sup> reiser spørsmål om det er rom for å bruke en aktsomhetsnorm for ligningsmyndighetenes saksbehandling i passivitetssaker. Han viser til at løsningene kunne ha vært basert på de ulovfestede normer for god forvaltningsskikk, herunder at saksbehandlingen skal være forsvarlig eller aktsom. Han fremhever at vurderingstemaet blir om ligningsmyndighetene har tilsidesatt skattyters krav om forsvarlig saksbehandling i den konkrete sak.

---

<sup>31</sup> s. 191

Jeg kan ikke se at det synspunkt Hovet her forfekter egentlig er noe annet enn hva Høyesterett faktisk gjorde. Til grunn for de hensyn Høyesterett fant relevante, ligger nettopp prinsippene om forsvarlig saksbehandling og god forvaltningsskikk. Det kan dermed se ut som om Hovet gjennom sin artikkel ikke har forankret de hensyn som ligger til grunn for passivitetslæren i de grunnleggende prinsipper for forsvarlig saksbehandling, og at Hovets aktsomhetsnorm her egentlig bare er en annen betegnelse på de ulovfestede prinsipper for forvaltningens saksbehandling, og som er lagt til grunn av Høyesterett ved passivitetsdrøftelsene?

## 8.6 – Betydningen av forutberegnelighet og innrettelse

Skattyters behov for forutberegnelighet og innrettelse springer ut av grunnleggende retts-sikkerhetshensyn. Isolert sett taler dette for at argumentet har stor vekt.

For å kunne si noe mer om betydningen av innrettelseshensynet, skal jeg nedenfor gjennomgå Høyesterett avgjørelser.

I Rodeløkken-dommen hadde ligningskontoret gitt skattyteren inntrykk av at etterligning ikke skulle finne sted, og dermed gitt Rodeløkken grunn til å regne med at alt var i orden og saken ute av verden. På grunn av disse omstendighetene ble det lagt stor vekt på at Rodeløkken måtte ha et rimelig krav på å kunne anse etterligningsspørsmålet som endelig avgjort og innrette sine disposisjoner deretter.

Om dommen skriver Hovet<sup>32</sup> følgende om innrettelseshensynet:

”På bakgrunn av denne prejudikatsdommen må det være klart holdepunkt for at innrettelseshensynet er et relevant moment ved passivitetsvurderingen. Det vil si at ligningskontoret har en plikt til å unnlate at det skapes en uberettiget forventning om at endring ikke er aktuelt”.

---

<sup>32</sup> s. 180.

Tilsvarende legger mindretallet i Slørdahl-dommen, i ligningsmyndighetenes disfavør, vekt på at det var skapt en forventning hos Slørdahl om at gevinsten ikke for noen del var skattepliktig. Skattyteren hadde bygd på den forventningen da han skiftet med sin ektefelle.

I de øvrige passivitetsavgjørelser fant Høyesterett ikke at ligningsmyndighetene, på samme måte, hadde skapt et inntrykk hos skattyteren som han hadde grunn til å basere seg på.

Hensynet til forutberegnelighet og innrettelse ble for så vidt tillagt vekt i Haugsrud-dommen, men da med ”motsatt fortegn” av i Rodeløkken-dommen. Det ble tillagt vekt at Haugsrud i hele passivitetsperioden måtte være klar over at bokettersynet hadde avdekket forhold som ville medføre etterligning, og at han dermed ikke kunne ha noen berettiget forventning om at ligningsmyndighetene hadde gitt opp sitt krav. Det må være forsvarlig å tolke Høyesterett slik at det da la til grunn at Haugsrud hadde all mulig grunn til å innrette seg etter det som fremgikk av rapporten.

I Faktum Forlag ble det lagt vekt på at skattyteren måtte kunne innrette seg etter at det i situasjonen ikke var noen indikasjon på at kravet skulle være oppgitt, og som forlaget kunne han noen berettiget grunn til å basere seg på. Innrettelseshensynet ble tillagt vekt, og Høyesterett så det slik at det ikke var grunn til å innrette seg etter noe annet enn det bokettersynet hadde avdekket.

På samme måte ble det i Breiland-dommen lagt vekt på at den likvidasjonsligning som ble foretatt hos selskapet, ikke kunne gi skattyteren noen berettiget forventning om at all beskatning i forbindelse med selskapet var avsluttet idet Breiland var klar over den merverdiavgiftssak som var på gang.

Førstvoterende i Slørdahl-dommen diskuterer ikke betydningen av skattyters krav på å kunne forutberegne sin rettsstilling. Det kan imidlertid være et argument for at hensynet til forutberegnelighet var ivaretatt når førstvoterende legger vekt på at skatteplikten var klar.

Slørdahl kunne da ikke ha noen berettiget forventning om at endringsligning ikke ville bli gjennomført.

Det må av de fire seneste avgjørelsene kunne utledes at Høyesterett ser det slik at der ligningen er tatt opp til endring på grunnlag av skattyterens uriktige eller ufullstendige opplysninger, kunne skattyteren ikke ha noen berettiget forventning om at endringsligning ikke ville bli gjennomført, og dermed heller ingen grunn til å innrette sine videre disposisjoner på noen annen måte. I ligningsmyndighetenes favør legges det dermed til grunn at saksbehandlingen tilfredsstiller hensynet til skattyters krav på forutberegnelighet.

Rimelighetshensyn støtter dette. Det kan hevdes at den skattyter som på tross av uriktige opplysninger i sin selvangivelse, på ære og samvittighet har skrevet under på å ha inngitt korrekte opplysninger, med god grunn måtte ha forutberegnet – endog kalkulert med - at det forelå en fare for etterligning, med mindre feilen var unnskyldelig. Dersom skattyter uten videre skulle få medhold i å hevde en rett til forutberegnelighet basert på feilaktige opplysninger, ville det i sin ytterste konsekvens innebære en ”pulverisering” av opplysningsplikten skattesystemet bygger på.

Både forvaltningsrettslige saksbehandlingsprinsipper, Høyesteretts praksis og rimelighetshensyn gir støtte for at egenvekten av hensynet til forutberegnelighet og innrettelse er stor. Skattyters opplysningssvikt og ligningsmyndighetenes opptreden har betydning for vekten av argumentet.

Særlig to spørsmål utpeker seg. For det første om passivitetsperiodens lengde kan få betydning for skattyters berettigede forventning. For det andre om det kan få betydning for skattyters berettigede forventning hvor klart det er kommet til uttrykk at ligningsmyndighetene vil endre ligningen.

### 8.6.1 – Om passivitetsperiodens lengde kan få betydning for skattyters berettigede forventning

Høyesterett har ikke i noen av avgjørelsene diskutert om passivitetsperiodens lengde påvirker skattyters berettigede forventning.

I Hagsrud-dommen, hvor det var gått fire og et halvt år, var Høyesterett så vidt inne på sammenhengen mellom foruberegnelighet og tiden som hadde gått, men nøyde seg med å nevne at behandlingstiden var uheldig på grunn av usikkerheten om skattyterens økonomiske stilling og at det kan bli vanskelig å bringe det rette forhold på det rene etter lang tid.

Det må imidlertid være en kjensgjerning at skattyters forventning, og dermed hva det var grunn til å innrette seg etter, blir mer usikker jo lengre tid som går før skattyter hører fra ligningsmyndighetene. Gode grunner taler derfor for å se hen til tidsforløpet ved vurderingen av hvor stor vekt det skal legges på hensynet til forutberegnelighet og innrettelse.

Videre kan det være relevant å vurdere sakens alvorlighetsgrad i sammenheng med tiden som har gått. Ved lang tid og lite alvorlige forhold, er det mulig at skattyter raskere mister troen på at ligningsmyndighetene vil gjennomføre endringene, og innretter seg deretter.

Lengden av passivitetsperioden kan derfor ha betydning for vekten av innrettelseshensynet.

Tidsforløpet kan det vanskelig sies noe konkret om, annet enn at det vil bero på øvrige omstendigheter i saken, jfr. pkt. 7.3.

Hovet<sup>33</sup> diskuterer betydningen av innrettelseshensynet, og sonderer mellom to hovedgrupper av passivitetstilfeller. Der det går kort tid mellom bokettersynskontroll og varsel og

---

<sup>33</sup> s. 185-187

lang tid mellom varsel og vedtak, og der det går lang tid mellom bokettersynskontroll og varsel og kort tid mellom varsel og vedtak.

Han mener det må stilles større krav til ligningsmyndighetene i sistnevnte gruppe, og at det de lege ferenda bør gis et snarlig varsel om etterligning for å hindre at ligningsmyndighetene bygger opp under skattyters forventning om at saken er oppgitt. Jeg er enig i at det kan skapes en forventning om at saken er oppgitt dersom ettersynet trekker ut, og at dette er et argument som har vekt.

Ved diskusjonen av den førstnevnte gruppen legger han vekt på at skattyter har en aktsomhetsplikt, og viser til Faktum-Forlag saken. Når argumentet vurderes isolert, er jeg enig i at det ikke så lett skapes en berettiget forventning når ligningsmyndighetene har varslet om sitt syn. Imidlertid er jeg, på bakgrunn av min drøftelse under pkt. 8.6.3, mer skeptisk til at han legger vekt på skattyters aktsomhetsplikt og på den bakgrunn slutter at det ikke kan tas hensyn til skattyters innrettelse.

#### 8.6.2 – Betydningen av ligningsmyndighetens varsel

Hvor tydelig ligningsmyndighetene har uttrykt seg om synspunktet på skatteplikten, vil kunne ha betydning for hvor stor vekt det skal legges på innrettelseshensynet.

Breiland-dommen er et typisk eksempel. For Breiland hadde nemlig innrettelseshensynet særlig betydning, idet det kunne hatt betydning for den måten AS'et ble oppløst på.

Woldseth<sup>34</sup> har vurdert Breiland-dommen, og er kritisk til at det uten videre sluttes at Breiland var klar over at merverdiavgiftssaken ville medføre ligningsmessige endringer. Han mener ligningsmyndighetene tidligere burde gjort det klarere for skattyteren at saken ville få ligningsmessige konsekvenser:

---

<sup>34</sup> s. 277–278.

”Selv om bokettersynet straks resulterte i etterberegning av merverdiavgift med etterfølgende klagebehandling, bør utgangspunktet i en slik sak være at skattyteren samtidig blir varslet uttrykkelig om at også spørsmålet om ligningsmessige konsekvenser vil bli tatt opp. Hvis dette var blitt gjort, ville skattyteren hatt oppfordring til å ta hensyn til forholdet ved likvidasjonen og derfor hatt mindre grunn til å beklage seg over at det tok tid før skattekravet fremkom.”

Når Høyesterett sluttet at Breiland ikke hadde grunn til å ha noen berettiget forventning og tillå skattyters klanderverdige opptreden stor vekt, gikk Woldseth heller ikke videre i sine drøftelser.

Domsgrunnene i Rodeløkken-dommen er relevante ved vurderingen av om klarheten i ligningsmyndighetenes varsel skal ha betydning for forutberegneligheten. Her hadde ligningsmyndighetenes varsel til Rodeløkken vært ganske uklart. Det fikk betydning for vekten av innrettelseshensynet.

I Rodeløkken-saken var imidlertid ikke opplysningssvikten særlig grov. Det kan følgelig reises spørsmål ved om også opplysningssviktens alvorlighetsgrad kan få betydning for hvilke krav som kan stilles til ligningsmyndighetenes tydelighet. Kanskje det bør det stilles større krav til at ligningsmyndighetene er tydelig der overtredelsen ikke er særlig grov?

Det har betydning for vekten av innrettelseshensynet hvordan – og hvor tydelig – ligningsmyndighetene har formidlet skatteplikten til skattyteren.

### 8.6.3 – Betydningen av at saken ikke etterlyses

Innrettelseshensynet har av Høyesterett også vært sett i sammenheng med om skattyter har etterlyst saken.

I Haugsrud-dommen la Høyesterett vekt på at skattyteren hadde forholdt seg passiv ovenfor bokettersynsrapporten. I Fakum Forlag-dommen gikk Høyesterett enda lenger, og la vekt



på at skattyteren selv, ved en enkel forespørsel, kunne ha klarlagt at saken fortsatt var under behandling.

Det er grunn til å undersøke om dette støttes av andre rettskilder.

Etter ”god forvaltningsskikk” er det ligningsmyndighetene som skal underrette skattyteren når en sak trekker ut i tid. Plikten til å holde skattyteren orientert om saksbehandlingstiden er i dag nedfelt i fvl. §11a. Grunnleggende forvaltningsrettslige saksbehandlingsprinsipper taler dermed for at det ikke kan tillegges vekt at skattyter ikke har etterlyst saken.

Videre taler det mot at det kan tillegges vekt at skattyteren ikke selv etterlyser saken at det påligger forvaltningen å forberede og avgjøre en sak. Når ligningsmyndighetene først velger å ”ta opp” en sak etter å ha foretatt en vurdering etter lignl. §9-5 nr. 7, må det også være ligningsmyndighetenes ansvar å påse at den forfølges. I særdeleshet må dette gjelde når myndighetene, som i både Haugsrud-saken og Fakum Forlag-saken, allerede satt på alle nødvendige opplysninger for å kunne fatte endringsvedtaket.

Selv om Høyesteretts argument har stor vekt, må det her være forsvarlig å tillegge grunnleggende forvaltningsrettslige prinsipper større vekt.

Ved vurderingen av innrettelseshensynet kan det ikke legges vekt på at skattyteren ikke etterlyser saken.

#### 8.6.4 – Sammenfattende konklusjon – betydningen av innrettelseshensynet

Egenvekten av hensynet til forutberegnlighet og innrettelse er stor. I skattyters favør tillegges argumentet vekt der ligningsmyndighetene har opptrådt på en slik måte at de har gitt skattyteren et klart inntrykk av skatteplikten. Både lengden av passivitetsperioden og ligningsmyndighetenes varsel kan få betydning for vekten av innrettelseshensynet.

## 9 Avslutning

Gjennomgangen av Høyesterettspraksis viser at passivitet dreier seg om mer enn bare det rene tidsperspektivet. Hvor lang passivitetsperioden må være før ligningsmyndighetenes endringsadgang bortfaller kan det vanskelig utledes noe konkret om, annet enn at ligningsmyndighetene nok beveger seg over i faresonen etter at det har gått fire år. Og kanskje kan utviklingen de senere år, med økt fokus på effektivitet, innebære at endringsadgangen også kan gå tapt tidligere.

Det forekommer at en sak stopper opp flere ganger i samme sak. Selv om Høyesterett ikke har diskutert betydningen av å se flere passivitetsperioder i sammenheng, har jeg funnet støtte i flere relevante rettskilder når jeg har kommet frem til at det er grunnlag for å legge vekt på den samlede tiden saken har versert i ligningsmyndighetenes systemer.

For å kunne si noe om passivitetsperiodens lengde har det vært nødvendig å ta stilling til når passivitetsperioden begynner. Drøftelsene viser at det kan tenkes flere startidspunkter for en passivitetsperiode. De viktigste, og som er lagt til grunn i Høyesteretts praksis, er tidspunktet da skattyter ble varslet og tidspunktet da alle relevante opplysninger for å kunne treffe en beslutning forelå for ligningsmyndighetene.

Lengden av passivitetsperiodene må vurderes i sammenheng med og avveies mot de øvrige argumenter i saken. Ved denne avveiingen har skattyters mangelfulle eller uriktige opplysninger stor vekt. Gjennomgangen viser imidlertid at betydningen av opplysningssvikten må nyanseres. Der det ikke er grunnlag for å bebreide skattyter at ligningsoppgavene var blitt feil eller hvor det dreier seg om en mer bagatellmessig opplysningssvikt, kan det være grunn til å tillegge opplysningssvikten mindre vekt. Også hvor ligningsmyndighetenes passivitet ikke er foranlediget av skattyters opplysningssvikt kan det være grunn til å la opplysningssvikten få mindre vekt i forhold til øvrige relevante argumenter.

Gjennomgangen viser at skattyters behov for forutberegnelighet og innrettelse er et argument med stor vekt. Vekten av argumentet er relativ og beror særlig på vekten av opplysningssvikten og vekten av ligningsmyndighetenes håndtering av saken.

Drøftelsene viser også at enkelte passivitetsperioder kan ha større betydning enn andre. Særlig kan det være grunn til å legge vekt på ugrunnet passivitet som starter etter at alle opplysninger foreligger og saken er ferdig utredet.

Når passivitet vurderes i lys av samfunnsutviklingen, bekrefter drøftelsene tanken jeg presenterte innledningsvis, nemlig at det er gode grunner for å vurdere ugrunnet passivitet strengere i dag. Slørdahl-saken, som er den seneste passivitetsavgjørelsen som ble behandlet av Høyesterett, er 15 år gammel. Der var det for øvrig dissens.

Sett fra ligningsmyndighetenes side kan det ikke ses bort i fra at økt fokus på effektivitet kan oppleves som vanskelig å forene med stadige omstillingsprosesser i etaten, senere innleveringsfrister for selvangivelsen og dermed kortere tid til saksbehandlingen. I tillegg til et komplisert regelverk som stadig er gjenstand for endringer. Drøftelsen viser imidlertid at det ikke er grunnlag for å tillegge ressursituasjonen på ligningskontorene særlig vekt ved passivitetsvurderingen.

Jeg synes det fortjener et par setninger helt til sist å nevne at vår egen sak har fått en avslutning mens jeg har arbeidet med oppgaven. Ligningsmyndighetene kan ikke svare på hvor og hvorfor saken har stoppet opp. Av den grunn vil ikke varslede ligningsmessige endringer bli gjennomført.

Rent personlig må jeg derfor kunne oppsummere med at skriveprosessen i tillegg til å ha vært lærerik også har vært nyttig.

## 10 Litteraturliste

- Lignl.* Ligningsloven av 13. juni 1980 nr. 24
- Fvl.* Forvaltningsloven av 10. februar 1967
- Fl.* Lov om foreldelse av fordringer av 18. mai 1979 nr. 18
- Gbl.* Lov om gjeldsbrev av 17. februar 1939 nr. 1
- EMK* Den europeiske menneskerettskonvensjon av 4. november 1950.
- 
- Innst. 1958* Forvaltningskomitèens Innstilling 1958
- Ot.prp. 38* Ot. Prp. Nr. 38 (1964 – 1965) – Om lov om behandlingsmåten i forvaltningssaker.
- Ot.prp. 29* Ot.prp. nr. 29 (1978 – 1979) – Om ligningslov og endringer i andre lover
- Ot. prp. 75* Ot.prp. nr. 75 (1994 – 1995) – Om lov om endringer i forvaltningsloven mv.
- Innst. O.nr. 4* Innst. O. nr. 4 (1994 – 1995) – Innstilling fra justiskomiteen om lov om endringer i forvaltningsloven mv.
- 
- Banoun* Bettina Banoun, i Lov og Rett 2004 s. 245 – 263, ”Rett, plikt og effektivitet i skattesaker.
- Eckhoff/Smith* Torstein Eckhoff og Eivind Smith, Forvaltningsrett, 8. utg. 2006
- Graver* Hans Petter Graver, Alminnelig forvaltningsrett, 2. utg. 2002.

- Hagstrøm*      Viggo Hagstrøm, Obligasjonsrett, 2003
- Hovet*          Joakim M. Hovet, i Skatterett 2001 s. 177 – 193, ”Den skatterettslige passivitetslære”.
- Kjønstad*      Asbjørn Kjønstad, i Skatterett nr. 2 1995 s. 127, ”Om bortfall av ligningsmyndighetenes adgang til å endre ligningsavgjørelser etter at lovlig forhåndsvarsel er gitt”.
- Knoph*          Ragnar Knoph, Rettslige standarder, 1948
- Rygh*           Evald Rygh, i Lov og Rett 1968 s. 219 – 223, ”Tap av adgangen til efterligning ved unnlatelse av aksjon i rett tid”.
- Strandenæs/*
- Olausen*        Ligningsforvaltningsrett i praksis, 1997
- Woldseth*      Kjell Woldseth, i Skatterett 1993 s. 2274 – 281, Domskommentar ”Likvidert aksjeselskap – ansvar for senere ilignede skatter”.
- Zimmer*        Frederik Zimmer, i Jussens Venner 1978 s. 190 - 209, ”Om rettssikkerhet i lignings- og arveavgiftsforvaltningen”.